

**MARCELO LUCIANO DE OLIVEIRA**

**LEIS 11.638/07 E 11.941/09 (MP 449/08): UM ESTUDO PARA VERIFICAR  
MUDANÇAS**

**CURITIBA**

**2011**

**MARCELO LUCIANO DE OLIVEIRA**

**LEIS 11.638/07 E 11.941/09 (MP 449/08): UM ESTUDO PARA VERIFICAR  
MUDANÇAS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

**Prof. Orientador: MSc. WESLEY S. DO NASCIMENTO**

**CURITIBA**

**2011**

## **EPIGRAFE**

“Mudanças de procedimentos são fáceis, mudanças de cultura e postura são mais complicadas e exigem muito mais dedicação”.

Professor Ariovaldo dos Santos em palestra virtual sobre a nova lei das S/A's.

## RESUMO

A Contabilidade vem sofrendo mudanças, da mesma forma que tem ocorrido no contexto social do qual ela faz parte. Tais mudanças são em decorrência da promulgação de duas novas leis: 11.638/07 e 11.941/09 que surgiu da MP449/08. Estas leis alteram vários pontos da Lei 6.404/76, estando entre os principais, a forma de elaboração das Demonstrações Contábeis. Como estas Demonstrações são as principais ferramentas que a Contabilidade dispõe para fornecer informações aos usuários, considerou-se necessária a realização de um estudo para analisar se realmente ocorreram mudanças. Visando formar uma base sólida para o estudo, preparou-se um referencial teórico, inicialmente com algumas informações que possibilitam conhecer melhor a Contabilidade, tais como, sua história e evolução, seus princípios, as abordagens à sua teoria e suas raízes; em seguida foram reunidas informações que demonstram que a Contabilidade contemporânea precisava passar por mudanças; e, finalmente, com a parte específica sobre as leis estudadas. Após toda esta revisão literária, o estudo foi delimitado em analisar se as Demonstrações Contábeis de duas empresas de capital aberto, que estão listadas na BOVESPA, passaram a ser apresentadas na prática conforme as principais mudanças descritas teoria das novas leis. Para se chegar a uma conclusão, foram comparadas as demonstrações de períodos anteriores e posteriores às mudanças.

**Palavras-chave:** Contabilidade; Demonstrações; Mudanças; Lei 6.404/76; Lei 11.638/07; Lei 11.941/09.

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 01 – Enquadramento do Planejamento da Pesquisa .....	6
QUADRO 02 – Resumo das Mudanças nas Demonstrações Financeiras .....	50
QUADRO 03 – Resumo das Mudanças no Balanço Patrimonial .....	51
QUADRO 04 – Resumo das Mudanças na Demonstração do Result. do Exercício .....	52
QUADRO 05 – Estrutura da DOAR divulgada pela empresa SERGEN em 2007 .....	55
QUADRO 06 – Estrutura da DFC Divulgada pela Empresa SERGEN em 2008 .....	56
QUADRO 07 – Estrutura da DVA Divulgada pela Empresa SERGEN em 2008 .....	57
QUADRO 08 – Estrutura da DMPL Divulgada pela Empresa SERGEN em 2007 .....	58
QUADRO 09 – Estrutura da DMPL Divulgada pela Empresa SERGEN em 2008 .....	59
QUADRO 10 – Grupos e Subgrupos do Ativo no BP da Rossi em 31/12/05 .....	60
QUADRO 11 – Grupos e Subgrupos do Passivo no BP da Rossi em 31/12/05 .....	61
QUADRO 12 – Grupos e Subgrupos do Ativo no BP da Rossi em 31/12/06 .....	62
QUADRO 13 – Grupos e Subgrupos do Passivo no BP da Rossi em 31/12/06 .....	63
QUADRO 14 – Grupos e Subgrupos do Ativo no BP da Rossi em 31/12/07 .....	64
QUADRO 15 – Grupos e Subgrupos do Passivo no BP da Rossi em 31/12/07 .....	64
QUADRO 16 – Grupos e Subgrupos do Ativo no BP da Rossi em 31/12/08 .....	65
QUADRO 17 – Grupos e Subgrupos do Ativo no BP da Rossi divulgado via relatório em 31/12/08 .....	66
QUADRO 18 – Grupos e Subgrupos do Passivo no BP da Rossi em 31/12/08 .....	67
QUADRO 19 – Grupos e Subgrupos do Passivo no BP da Rossi divulgado via relatório em 31/12/08 .....	68
QUADRO 20 – Grupos e Subgrupos do Passivo no BP da SERGEN divulgado via relatório em 31/12/08 .....	69
QUADRO 21 – Estrutura da DRE da empresa SERGEN divulgada via relatório em 31/12/07 .....	70
QUADRO 22 – Estrutura da DRE da empresa SERGEN divulgada via relatório em 31/12/08 .....	70

## **LISTA DE SIGLAS**

BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa

DLPA – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

DVA – Demonstração do Valor Adicionado

IFRS – International Financial Reporting Standards

MP – Medida Provisória

PIB – Produto Interno Bruto

PL – Patrimônio Líquido

RTT – Regime Tributário de Transição

S.A. – Sociedade Anônima

UFPR – Universidade Federal do Paraná

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1 METODOLOGIA.....	4
1.1 PROCEDIMENTOS PARA ELABORAÇÃO DO REFERENCIAL TEÓRICO .....	4
1.2 PROCEDIMENTOS PARA A REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO .....	5
1.3 VISÃO GLOBAL DOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS .....	6
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	8
PARTE I – TEORIA GERAL DA CONTABILIDADE .....	8
2.1 A ORIGEM DA CONTABILIDADE .....	8
2.1.1 A Evolução do Pensamento Contábil .....	9
2.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE .....	11
2.2.1 Postulados Ambientais da Contabilidade .....	12
2.2.1.1 Entidade Contábil.....	12
2.2.1.2 Continuidade das Entidades .....	13
2.2.2 Princípios .....	14
2.2.2.1 O Princípio do Custo Como Base de Valor .....	15
2.2.2.2 O Princípio do Denominador Comum Monetário .....	16
2.2.2.3 O Princípio da Realização da Receita .....	17
2.2.2.4 O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas .....	18
2.2.3 Restrições aos Princípios (Convenções).....	18
2.2.3.1 Restrição da Objetividade .....	19
2.2.3.2 Restrição da Materialidade.....	19
2.2.3.3 Restrição do Conservadorismo .....	20
2.2.3.4 Restrição da Consistência.....	21
2.3 ENFOQUES E ABORDAGENS À TEORIA DA CONTABILIDADE.....	21
2.3.1 Enfoque Fiscal .....	22
2.3.2 Enfoque Legal.....	23
2.3.3 Enfoque Ético .....	23
2.3.4 Enfoque Econômico .....	24
2.3.5 Enfoque Comportamental .....	25
2.3.6 Enfoque Estrutural .....	26
2.3.7 Enfoque Sociológico .....	26
2.3.8 Enfoque Sistêmico.....	26
2.3.9 Enfoque aos Processos Dedutivo e Indutivo .....	27
2.3.10 Enfoques às Teorias Normativa e Positiva.....	27
2.4 RAÍZES DA CONTABILIDADE .....	28
2.4.1 Prevalência da Essência Sobre a Forma: A Primeira Grande Raiz .....	29
2.4.2 Prevalência do Todo sobre o Individual: A Segunda Grande Raiz .....	29
2.4.3 Prevalência da Alocação sobre a Valoração: A Terceira Grande Raiz .....	30
2.4.4 Prevalência da Evolução sobre o “Status Quo”: A Quarta Grande Raiz .....	30
2.5 A TEORIA DA CONTABILIDADE FRENTE À LEGISLAÇÃO.....	31
2.6 O COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC .....	34
2.7 LEI 6.404/76 (LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES)-BREVE EXPLANAÇÃO .....	35
2.7.1 Demonstrações Contábeis Conforme a lei 6.404/76. ....	36
PARTE II – TEORIA ESPECÍFICA DAS NOVAS LEIS .....	37
2.8 LEI 11.638/07 – MUDANÇAS NA LEI DAS S.A's.....	37
2.8.1 Objetivos das Mudanças.....	37
2.8.2 Regulamentação Futura.....	39
2.8.3 Principais Mudanças.....	39
2.8.4 Mudanças no Balanço Patrimonial.....	42
2.9 LEI 11.941/09 (CONVERSÃO DA MP 449/08)-NOVAS MUDANÇAS NA LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES. ....	45

2.10 RESUMO DAS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS NA LEI 6.404/76.....	50
3 ESTUDO DE CASO.....	53
3.1 JUSTIFICATIVAS PARA A ESCOLHA DAS EMPRESAS.....	53
3.2 HISTÓRICO DA EMPRESA ROSSI.....	54
3.3 HISTÓRICO DA EMPRESA SERGEN.....	54
3.4 ANÁLISES UTILIZANDO AS DEMONSTRAÇÕES DAS EMPRESAS .....	54
3.4.1 A DOAR Realmente foi Substituída pela DFC?.....	55
3.4.2 A DVA Passou a Fazer Parte das Demonstrações Elaboradas e Divulgadas? .....	57
3.4.4 Houve Alguma Alteração em Relação à DMPL? .....	58
3.4.5 É possível notar mudanças no Balanço Patrimonial?.....	60
3.4.6 As alterações na legislação também refletiram na estrutura da DRE? .....	75
3.4.6 Análise do Estudo de Caso.....	77
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	79
REFERENCIAS .....	81
ANEXOS.....	84



## INTRODUÇÃO

As organizações estão sendo desafiadas a apresentar vantagens competitivas em relação a seus concorrentes em razão das mutações que vem sofrendo o contexto social contemporâneo, por motivo do rápido desenvolvimento econômico nas últimas décadas; da globalização que traz consigo a queda das barreiras geográficas; da elevação mundial do nível de educação; do crescimento em âmbito tecnológico; da velocidade na produção e transmissão das informações; e todas as demais mudanças que atualmente se observam no âmbito corporativo (FREITAS, 2000).

Juntamente com essas transformações sociais, a Contabilidade brasileira está vivenciando uma nova realidade, pois a lei societária principal pela qual ela é norteada e que estabelece as normas e procedimentos a serem seguidos (Lei das Sociedades por Ações - 6404/76), sofreu algumas modificações a partir do final do ano de 2007.

As alterações são em decorrência da aprovação da Lei 11638/07 e da MP 449/08 que em 2009 foi convertida para a lei 11941/09. Tais leis alteram a lei 6.404/76 principalmente no que diz respeito à forma de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Também introduzem no Brasil um processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, denominadas IFRS – *International Financial Reporting Standards*.

As novas práticas inseridas passam a ser obrigatórias para todas as sociedades de grande porte. São assim consideradas, as empresas que apresentarem no exercício anterior um Ativo total superior a 240 milhões ou Receita Bruta superior a 300 milhões, mesmo as que não sejam constituídas como sociedades por ações. Esta extensão da obrigatoriedade é justificada pelo fato de possibilitar que importantes empresas, façam a abertura de seu capital (REIS, MARION, IUDÍCIBUS, 2008).

Estas mudanças introduzidas pelas novas leis também tendem a fazer com que o profissional contábil reveja sua maneira de trabalhar, pois é necessário buscar novos desafios, conhecer melhor a história da Contabilidade, fazer comparações da atualidade com épocas passadas, se preparar para novas mudanças e principalmente compreender que é ele o responsável pela gestão das

informações contábeis e, conseqüentemente, possui grande influencia nas tomadas de decisões gerenciais.

Com a contabilidade brasileira sendo reestruturada e partindo para um processo de convergência às normas internacionais, espera-se informações ainda mais confiáveis que possam auxiliar nas tomadas de decisões.

Na visão da teoria contábil, fornecer informações confiáveis sobre a situação das empresas sempre foi uma característica da Contabilidade, mas, conforme Niyama e Silva (2008), na prática existiam fatores que a limitavam, como o forte vínculo com a legislação tributária.

Os interessados em saber sobre a situação de uma entidade como, sócios, investidores, fornecedores, governo e outros, necessitam de informações consolidadas que permitam comparações e análises de uma forma global, ou seja, interessa para eles saber sobre a empresa vista como uma totalidade (IUDÍCIBUS, 2007).

O valor econômico de uma entidade é visualizado principalmente por intermédio das demonstrações contábeis (IUDÍCIBUS, 2007).

As demonstrações contábeis são preparadas com o objetivo de proporcionar informações que sirvam para a tomada de decisões por parte dos usuários em geral não sendo, portanto, seu interesse atender a necessidades específicas de alguns grupos (CPC, 2008).

De acordo com o cenário exposto, que destaca dentre outros pontos, a importância da convergência as normas internacionais, a questão orientadora da presente pesquisa é:

Qual o impacto da convergência para as normas internacionais (IFRS), no grupo do ativo permanente na contabilidade brasileira?

O objetivo geral deste trabalho é verificar e apontar as principais mudanças na forma de contabilização do grupo do ativo permanente na contabilidade brasileira. Para fazer esta verificação na prática, delimitou-se o estudo em analisar e apontar como deve ser a forma de contabilização do ativo permanente.

Os objetivos específicos deste estudo são: [1] citar, através de revisão literária, as principais alterações trazidas pela convergência; [2] abordar, baseando-se em revisão literária, mudanças significativas na forma de contabilização deste grupo; [3] evidenciar o novo desafio de contabilização deste grupo para a contabilidade brasileira diante das novas práticas.

Este trabalho justifica-se, em primeiro lugar, pelo fato do assunto abordar mudanças significativas na forma de contabilização deste grupo. Em segundo, pelo fato de que o assunto em questão é de extrema importância para o meio contábil. Em terceiro, pelo impacto que a convergência causará nas empresas. Em quarto, o estudo justifica-se pelo fato de que poderão ocorrer, como consequência desta nova lei, mudanças na área acadêmica.

A estrutura do presente trabalho é composta inicialmente por esta introdução, que apresenta o Problema da Pesquisa e o contexto onde ele foi identificado, além de expor os objetivos e justificativas para a realização da análise, em seguida, no capítulo 1 são apresentados os procedimentos metodológicos que foram utilizados para obtenção das informações.

No capítulo 2 apresenta-se o Referencial Teórico, que é composto pelas informações teóricas que se conseguiu obter sobre o assunto abordado no trabalho.

Por meio do capítulo 3 são demonstradas as análises feitas no Estudo de Caso, bem como as conclusões que respondem ao questionamento deste estudo.

E por último, no capítulo 4, são apresentadas as considerações finais, que demonstram, dentre outras conclusões, se o objetivo do trabalho foi atingido e quais os pontos que merecem destaque.

## 1 METODOLOGIA

Este capítulo visa demonstrar quais foram os procedimentos utilizados na obtenção e preparação das informações constantes neste trabalho.

### 1.1 PROCEDIMENTOS PARA ELABORAÇÃO DO REFERENCIAL TEÓRICO

O Referencial teórico foi dividido em duas partes com o objetivo de apresentar inicialmente algumas informações sobre a Contabilidade vista de uma maneira geral, e posteriormente apresentar a teoria específica sobre o assunto que é o ponto central da pesquisa.

Na primeira parte foram realizadas pesquisas voltadas para a obtenção de informações básicas sobre a Teoria da Contabilidade, pois antes de falar em possíveis mudanças nas demonstrações que são elaboradas pelos profissionais desta ciência, é importante ter conhecimento pelo menos das informações básicas sobre sua história, evolução, princípios e outros itens que ajudem a entender sua essência.

O conteúdo destas informações, que dizem respeito à parte teórica da Contabilidade, foi obtido por meio de pesquisas bibliográficas em livros e artigos de autores conhecidos no meio contábil, sendo que o acesso a estes materiais ocorreu em grande parte em bibliotecas como a UNINTER, mas foram utilizados também materiais disponíveis na Biblioteca Pública do Paraná e da Universidade Federal do Paraná (UFPR).

A pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema. O estudo da literatura pertinente pode ajudar a planificação do trabalho, evitar duplicações e certos erros, e representa uma fonte indispensável de informações podendo até orientar as indagações (MARCONI e LAKATOS, 2006, p. 25).

Os procedimentos de localização dos materiais, bem como a leitura, comparação, análise e digitação, foram executados na própria faculdade, nas aulas específicas (Estágio Supervisionado) ou em encontros que ocorreram principalmente aos sábados na parte da manhã, também na faculdade.

As pesquisas foram realizadas a partir da metade do ano de 2010, sendo que a maioria do conteúdo que foi acumulado no segundo semestre compõe a primeira parte do Referencial Teórico.

No início do primeiro semestre de 2011, as pesquisas foram direcionadas para a obtenção de informações sobre as leis 11.638/07 e 11.941/09, e assim, o conteúdo obtido formou a segunda parte do Referencial Teórico.

Neste caso, como se trata de alterações recentes, a quantidade de livros publicados sobre o assunto ainda é baixa, assim, principalmente no que diz respeito ao estudo da lei 11.941/09, foram também utilizadas informações de artigos, das leis propriamente ditas, além de pronunciamentos e resoluções de órgãos reguladores.

O acesso aos materiais bem como os locais de realização das pesquisas são iguais aos utilizados na primeira parte do referencial teórico.

## 1.2 PROCEDIMENTOS PARA A REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

Com o Estudo de Caso deste trabalho foi verificado se as informações que constam no referencial teórico, na parte específica sobre a legislação, são observadas na prática, quando as empresas analisadas elaboram suas demonstrações.

As demonstrações contábeis foram impressas para facilitar a visualização e comparação. A impressão foi possível após *download* das informações no site da BOVESPA, por meio de um programa específico, disponibilizado no próprio site.

Com base nos dados destas demonstrações foram elaborados quadros somente com as principais contas e grupos.

Por meio dos quadros, foram comparadas as demonstrações de períodos encerrados antes e depois da vigência das leis 11.638/07 e 11.941/09. Na sequência são apresentados os comentários. Estes comentários formam a conclusão do estudo de caso.

Como o objetivo do trabalho é verificar se ocorreram mudanças na forma de elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis, não são apresentados valores, pois estes só serviriam, neste caso, para desviar a atenção. Importa para o estudo, visualizar quais são as demonstrações apresentadas e os principais grupos de contas que são necessários para identificar mudanças.

### 1.3 VISÃO GLOBAL DOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS

O quadro a seguir possibilita uma visão global dos procedimentos metodológicos que foram utilizados. Após o quadro apresenta-se uma breve explicação das opções que foram atribuídas aos procedimentos.

Quadro 01 – Enquadramento do Planejamento da Pesquisa

<b>Categoria</b>	<b>Opções</b>
O grau em que a questão de pesquisa foi cristalizada	Estudo formal
O método de coleta de dados	Monitoramento (documental)
O poder do pesquisador em produzir efeitos nas variáveis que estão sendo estudadas	<i>Ex post facto</i>
O objetivo do estudo	Descritivo
A dimensão de tempo	Transversal
O escopo do tópico, amplitude e profundidade, do estudo.	Caso
O ambiente da pesquisa	Ambiente de campo

Fonte: Adaptado de Cooper e Schindler (2003, p.129).

Este estudo foi classificado como Formal, pois conforme Cooper e Schindler (2003), ele assim pode ser considerado por ter como ponto de partida um questionamento que se pretende responder com base em uma fonte de dados.

O método de coleta de dados se configura como Monitoramento, pois as análises feitas nas demonstrações se encaixam na situação de inspeção em materiais, que é uma característica deste método apresentado pelos autores Cooper e Schindler (2003).

Conforme Gil (2002), quando a pesquisa é classificada como *ex-post facto*, significa que o estudo foi realizado a partir de algo que já aconteceu, ou seja, com base em um fato passado.

Então a presente pesquisa foi classificada como ex-post facto, pois está sendo realizada a partir de mudanças que já ocorreram na legislação das sociedades por ações.

O objetivo deste trabalho é descobrir se ocorreram mudanças, então os procedimentos são Descritivos, pois de acordo com Cooper e Schindler (2003, p 129), “se a pesquisa pretende descobrir quem, o que, onde, quando ou quanto, então o estudo é descritivo”.

Este trabalho foi desenvolvido com base em informações estáticas, ou seja, informações de situações que já ocorreram na prática, não foi seu objetivo acompanhar novos períodos a partir do seu início, para verificar a possibilidade de novas mudanças. Então no item Dimensão do Tempo o estudo é classificado como transversal, pois “os estudos transversais são feitos uma única vez e representam um instantâneo de um determinado momento” (COOPER E SCHINDLER, 2003, p 129).

Um estudo de caso é utilizado, dentre outros propósitos, para “[...] descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação [...]” (GIL, 2002).

A investigação feita neste trabalho foi limitada em verificar mudanças nas demonstrações contábeis o que leva a classificá-la como um estudo de caso. “Os estudos de caso colocam mais ênfase em uma análise contextual completa de poucos fatos ou condições e suas inter-relações” (COOPER E SCHINDLER, 2003, p 130).

A pesquisa foi realizada com base em uma condição real, ou seja, mudanças que realmente aconteceram na legislação, o que a classifica como Ambiente de Campo; o oposto seria uma simulação (COOPER E SCHINDLER, 2003).

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### PARTE I – TEORIA GERAL DA CONTABILIDADE

#### 2.1 A ORIGEM DA CONTABILIDADE

Hendriksen e Van Breda (1999), comentam que muito antes de ocorrer o desenvolvimento da Europa, existiam no Oriente Médio e Extremo-Oriente economias muito desenvolvidas, como por exemplo: a dinastia Shang na China por volta do ano 1.600 a.C. e registros de uma cultura sofisticada na Índia com data de 2.300 a.C., sendo que a antiguidade dessas civilizações pode ser confirmada através das pirâmides do Egito que começaram a ser construídas a mais de 4.000 anos.

Existem muitos registros contábeis cujas datas de realização são desse período antigo como, por exemplo, o pagamento que os agricultores egípcios faziam aos cobradores de tributos pelo uso da água do rio Nilo. Esse pagamento era feito com cereais e como recibo eram feitos desenhos dos recipientes desses cereais nas paredes das casas dos agricultores. Também existiam as fichas de argila, encontradas em grande quantidade na Mesopotâmia que, acredita-se, eram usadas para fins de registros contábeis, indícios de ter existido na China, já no ano 2.000 a.C. um sistema contábil muito eficiente e, em Roma, quando se deu início à era Cristã, informações que levam a crer que era utilizado um sistema muito parecido com o das partidas dobradas (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Ao longo dos séculos que se passaram após esse período antigo, outros tipos de registros contábeis foram utilizados e na medida em que ocorreu a expansão comercial a Contabilidade foi se desenvolvendo, porém, com a descoberta do chamado novo mundo e a abertura de novas rotas de comércio, houve decadência nas cidades italianas e os centros comerciais se deslocaram para outros países. Com isso o sistema italiano de partidas dobradas acabou se espalhando para esses novos locais, mas, pouca evolução ocorreu nos métodos de escrituração, pois nesse período, que vai do final do século XV até o início do período em que ocorreu a revolução Industrial, a Contabilidade ficou estagnada. Após isso, novos avanços surgiram para a Contabilidade que passou a fornecer informações financeiras, que eram mais voltadas a gestão, também para acionistas, investidores, credores, e



governo, que passaram a solicitá-las com mais freqüência (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

### 2.1.1 A Evolução do Pensamento Contábil

Conforme Sá (1999) somente a partir da idade média os registros das operações comerciais, industriais e públicas começaram a se tornar mais abrangentes, ou seja, passaram a proporcionar, gradativamente, uma melhor organização baseada em uma lógica que passou a ser mais rigorosa. Existe uma hipótese de que a lógica do registro é resultado da influência das escolas de matemática, pois a escrituração era ensinada por elas. Com as partidas dobradas, a intenção não era o registro de dois fatos, mas um só, porém, sendo obrigado fazê-lo sob os aspectos contábeis de débito e crédito, ou seja, efeito e causa, respectivamente.

Seria como mostrar uma só peça de moeda, mas, por meio de suas duas faces; porque o valor está na frente e no verso de uma nota, não significa que o valor é dobrado e sim que existem duas faces a serem observadas, de uma mesma coisa (SÁ, 1999, p 22).

Por mais que não se conheça o autor e não existam garantias sobre a data de invenção, o sistema de registro por partidas dobradas foi criado, e mantêm-se até hoje, sem qualquer alteração em suas bases. Registros simples não eram mais suficientes frente às diversas e complexas transações empresariais, então, aparentemente esse foi o motivo, que incentivou o surgimento dos registros duplos em Contabilidade (SÁ, 1999).

Não se pode duvidar, todavia, de que a evolução tenha sido consequência da quantidade de fatos a registrar, provocada pela evolução socioeconômica, somada à da qualidade dos escribas e matemáticos que se dedicavam aos registros contábeis (SÁ, 1999, p 23).

Santos *et al* (2007) informam que, com base em pesquisas sobre a origem das técnicas de escrituração, foi no período entre os séculos XII e XIII, na região norte da Itália, que o sistema de partidas dobradas em empresas começou a ser utilizado na prática. Somente a partir desse início nessa região é que seu uso espalhou-se por toda a Europa. Por mais que tenha sido na pré-história a aparição dos primeiros sistemas de partidas dobradas, realizado através das fichas de barro, foi somente após ter acontecido a chamada Revolução Comercial, que ocorreu após o século XII, que seu uso se tornou generalizado.

Não se sabe precisamente a data em que foram iniciados os primeiros sistemas contábeis utilizando partidas dobradas, no entanto, há indícios de que o seu uso empresarial começou a ocorrer por volta do ano de 1340, na cidade de Gênova (SANTOS *et al*, 2007).

Esse primeiro sistema de partidas dobradas foi desenvolvido por um funcionário público responsável por um ano pela tesouraria da cidade de Gênova. No final deste período, ele possuía todo o controle do caixa e de outros itens para prestar contas à comunidade. Esse ciclo contábil de um ano, com a elaboração do balanço das contas apresentado por esse funcionário público, criou uma necessidade fundamental de responsabilidade e controle sobre os negócios públicos. Os procedimentos de controle das contas da tesouraria e a prescrição de um ciclo contábil determinados por esse funcionário ajudaram a expandir os métodos contábeis nessa cidade (SANTOS *et al*, 2007, p. 30).

Apesar do fato de que o sistema das partidas dobradas tenha sido realizado ao mesmo tempo em mais de uma cidade, a que mais se destacou foi Veneza, ficando conhecida mundialmente, devido à publicação do livro do Frei Lucca Pacioli, que continha este sistema contábil. A Contabilidade moderna pode ser considerada então como fruto das mudanças sociais e econômicas que ocorreram nas cidades do norte da Itália, enquanto o Sistema das partidas dobradas surgiu das necessidades que os homens de negócio, a partir do século XII, estavam enfrentando para resolver novos e complexos problemas (SANTOS *et al*, 2007).

Hendriksen e Van Breda (1999) dizem não saber quem foi o inventor da Contabilidade, mas sabem que a escrituração feita através do método das partidas dobradas começou a ser colocada em prática, de uma forma gradativa, nos séculos XIII e XIV, nos vários locais onde eram realizadas as atividades de comércio, na região norte da Itália. Segundo eles, podem ser encontrados em arquivos pertencentes à cidade de Gênova, na Itália, documentos datados com o ano 1.340, que demonstram o primeiro registro de um sistema completo de escrituração por partidas dobradas.

O responsável pela codificação da Contabilidade foi o frei franciscano que era chamado de Irmão Luca Pacioli. Ele escreveu um livro que falava principalmente de matemática, mas que tinha também uma parte sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas. Foi a primeira publicação sobre esse sistema, que o descrevia e apresentava o raciocínio utilizado como base para os lançamentos contábeis (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Schmidt (2000) aponta como sendo dois grandes motivos que levaram os sistemas contábeis de partidas dobradas a se desenvolverem:

1-Um novo ambiente de negócios, com transações comerciais modernas, vivido na região abrangida pelas cidades de Veneza, Gênova e Florença, devido ao crescimento econômico, fez com que começasse uma procura por sistemas contábeis mais sofisticados.

2-Acesso à tecnologia de impressão livros, que surgiu na Alemanha e rapidamente se espalhou pelos grandes centros comerciais da Europa, principalmente os da região norte da Itália.

O desenvolvimento e a propagação das partidas dobradas ajudaram o homem a atravessar o último período medieval vivido pela Europa, facilitando a solidificação de um novo período histórico, no qual novas formas de administrar e comercializar foram implantadas. O Renascimento (movimento que, no começo dos tempos modernos, procurou renovar não só as artes plásticas e as letras, mas também a organização política e econômica da sociedade) e o capitalismo criaram novas condições sociais, permitindo que mais pessoas acumulassem bens e riquezas. Essa nova situação teve implicações nos negócios e, sem dúvida, nas práticas contábeis (SCHMIDT, 2000, p 25)

## 2.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Conforme Benedetti (1999) toda ciência é norteada por leis próprias, ou seja, princípios que precisam ser seguidos por todos que a estudam e a praticam. Para ele, a Contabilidade, por também ser uma ciência, não fica fora dessa regra, pois para estudá-la ou praticá-la, são necessários vários princípios, e são esses que garantem a sua eficiência através da manutenção das regras básicas e também são eles os responsáveis por ela ser caracterizada como ciência.

O autor Attie (1998), do mesmo modo, explica que para cada ciência existente, são determinados alguns princípios que servem como base e direcionadores que mostram o caminho a ser seguido para a realização de determinado fato. Então, ele também afirma que a contabilidade sendo uma ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro de atos e fatos, se orienta por princípios, criados especificamente para ela, que visam conduzir o exercício da atividade contábil.

De acordo com Iudícibus e Marion (2002) são chamados de Princípios fundamentais de contabilidade aqueles conceitos responsáveis pela formação de uma base que possa ser utilizada na Contabilidade como um guia para execução de

seus objetivos, que consistem na apresentação de informações completas para os usuários.

Porém, na opinião de Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000), é necessária uma hierarquização dos princípios, mais com o objetivo de compreender melhor a evolução e a relação entre os vários conceitos, do que pelo fato de serem tratados, na prática, com maior ou menor importância. Para eles, independente de existir uma hierarquia, todos os conceitos devem ser observados em sua totalidade, pois caso contrário, corre-se o risco de toda a estrutura contábil ser prejudicada. Porém, quando é feita uma abordagem filosófica sobre esses conceitos, e principalmente quando o objetivo é deixar bem claro que alguns deles são a base ou a condição para outros, se faz necessária uma hierarquização.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade são classificados por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000) em três categorias básicas, sendo pertencentes à primeira, os Postulados ambientais da Contabilidade, à segunda, os Princípios propriamente ditos e, à terceira, as restrições, também chamadas de convenções, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade

## 2.2.1 Postulados Ambientais da Contabilidade

Os Postulados ambientais apresentam, em uma posição elevada, as condições sociais, econômicas e institucionais, onde nestas ocorre a atuação da Contabilidade. Eles vão além do domínio específico da Ciência Contábil para participarem de grandes grupos da Sociologia Comercial, do Direito, da Economia e de outras ciências, e com isso incentivam a Contabilidade, dentro do que lhe é atribuído, a optar por ter determinada postura (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000). Conforme Padoveze (2004, p. 131), “Postulados significam os elementos vitais, elementos básicos, em que se estruturou toda a Contabilidade atual”.

### 2.2.1.1 Entidade Contábil

O primeiro dos Postulados é o da Entidade Contábil, e com relação a ele os autores Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000) afirmam que, quando o assunto for Contabilidade, não podem ser confundidos com uma Entidade, os seus sócios ou aqueles que dela possuem cotas.

“Entidades são conjuntos de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica, como meio ou como fim (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000, p. 48).

A Contabilidade que se realiza para uma entidade não pode ser confundida com aquela realizada para os membros que possuem essa entidade, ou seja, as escriturações das empresas e dos proprietários devem ser distintas (PADOVEZE, 2004).

A Entidade é corretamente distinta dos seus sócios quando do ponto vista jurídico; no nível econômico, é caracterizada como volume patrimonial, cuja evolução da quantidade e qualidade precisa ser acompanhada pela Contabilidade; como um grupo de pessoas, ou somente uma pessoa, que controla as receitas e despesas geradas pelos investimentos e distribuições, ela é vista no nível organizacional, e; em seu sentido social pode ser avaliada pelas formas que aparece na sociedade, ou seja, a Entidade pode sofrer uma avaliação não só pelo que proporciona a ela mesma, mas também pela sua contribuição através de benefícios sociais (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000).

Para o autor Benedetti (1999), entidade é o mesmo que uma sociedade ou grupo, e que conforme o Postulado da Entidade uma sociedade é independente das pessoas físicas ou jurídicas que fazem parte do seu quadro de sócios ou acionistas e até mesmo do proprietário, nos casos de empresa individual. Ele entende que os Bens, Direitos e Obrigações de uma empresa não podem ser confundidos com os Bens, Direitos e Obrigações dos sócios, acionistas ou do proprietário. Ele cita um exemplo, que considera bastante comum principalmente em empresas de pequeno porte, onde a conta bancária da empresa é utilizada pelos proprietários para pagamento de contas e despesas particulares. Esse comportamento é errado na opinião dele, pois vai contra ao princípio da Entidade e contra as normas e leis definidas pelos órgãos de fiscalização. Resumindo, Benedetti (1990, p. 33) destaca que “O dinheiro da empresa é da empresa, e só poderá passar para os sócios através de pró-labore ou distribuição de lucros”.

#### 2.2.1.2 Continuidade das Entidades

O outro Postulado é o da Continuidade das Entidades, e sobre ele enuncia-se que, enquanto não aparecerem evidências que provem o contrário, a Entidade é

uma estrutura que existe, e que continuará existindo por muito tempo. Esse Postulado dentre seus sentidos, visualiza a Entidade como algo que pode gerar riqueza de uma forma contínua sem ocorrer interrupções. A Contabilidade não considera a Entidade como algo que permita uma escolha do tipo aventureira, com destino incerto, ela enxerga a Entidade como algo em andamento (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000).

Para Padoveze (2004), de acordo com o Postulado da Continuidade a empresa precisa ser avaliada e escriturada considerando que a Entidade nunca deixará de existir. Seus ativos deverão ser avaliados com base nessa mentalidade. Então, dessa forma, quando uma empresa estiver encerrando suas atividades empresariais, diferentes critérios de avaliação dos ativos serão utilizados. A existência deste postulado permite também a apuração de resultados por períodos.

Com relação à Continuidade das Entidades o autor Benedetti (1999) comenta que geralmente o objetivo dos fundadores de uma sociedade é que suas atividades permaneçam para sempre ou pelo menos por um grande período de tempo. E para que isso ocorra, a empresa deverá manter sempre em movimentação um patrimônio, buscando, com isso, bons resultados. A empresa deve permanecer em atividade, conforme o princípio da Continuidade, afirmação desse autor. Ele acrescenta que devido ao patrimônio ser demonstrado pela Contabilidade, é muito importante que ela mantenha uma razoável continuidade quanto aos critérios utilizados para sua realização. Não é muito indicado alterar anualmente os procedimentos contábeis em uma empresa, pois se isso for feito, inevitavelmente, ocorrerá distorção dos resultados. Um exemplo utilizado por ele são as diferentes formas existentes de avaliar o valor da mercadoria do estoque. O contador deve verificar qual a melhor forma para se fazer essa avaliação conforme as características da empresa, e então, passar a utilizar sempre a forma escolhida.

### 2.2.2 Princípios

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000) os Princípios são o centro da estrutura da Contabilidade, e são os responsáveis por fornecer parâmetros que indicam como a profissão contábil deve se posicionar perante a realidade social, econômica e institucional. Como o patrimônio é o objeto da Contabilidade, esses princípios abrangem todos os patrimônios, sem distinção no que diz respeito a qual

entidade eles pertençam, seu destino, sua forma jurídica, sua localização, como são expressos e quaisquer outras qualidades, porém, eles precisam ser independentes em relação aos outros patrimônios existentes.

“Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstancia” (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000, p. 67).

Os Princípios, que são utilizados como base, caminho e ferramenta para alcance de propósitos, não devem ser confundidos com objetivos ou objetos da Contabilidade, pois estes são, respectivamente, os que transmitem informações aos usuários e os que estudam o patrimônio das empresas (IUDÍCIBUS e MARION, 2002).

Os princípios são como as grandes placas de direção e atenção de uma rodovia moderna. O objetivo é o lugar ou cidade onde pretendemos chegar. Eventualmente, mas com muito mais possibilidade de erro, poderíamos chegar quase que sem sinalização. Os Princípios fundamentais, na Contabilidade, exercem a mesma função. São “guias” de direção que, devidamente observados, vão nos levar aos objetivos desejados, sem grandes problemas, sem desvio de rota, sem entrar na variante ou rodovia errada e, às vezes, quando a cidade (objetivo) é grande demais (objetivos complexos) vão nos ajudar a acessar o lado certo da cidade: Centro, Zona Sul, Zona Norte etc. (IUDÍCIBUS e MARION, 2002, p 89).

#### 2.2.2.1 O Princípio do Custo Como Base de Valor

Conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000) esse é o princípio da Contabilidade mais antigo e discutido, e a maioria dos estudiosos da Teoria da Contabilidade considera-o como resultado direto do Postulado da Continuidade. Até a poucos anos manteve uma posição conservadora considerando o custo original como base de valor, ou seja, além de os ativos serem contabilizados pelo que custaram, esses ativos só eram considerados como tal se gerassem custos à Entidade, para serem incorporados. Atualmente, por mais que esse princípio tenha evoluído muito, ainda continua o fato de que deve prevalecer o valor de entrada como base para os registros contábeis. No entanto, ocorre a dúvida de como graduar e escolher entre os vários valores de entrada dos ativos, pois apesar de que na data de uma transação o custo histórico se aproxima do valor atual dos benefícios, com o passar do tempo, devido a fatores como, desgaste, flutuações do poder aquisitivo e do preço do ativo, mudanças tecnológicas e obsolescência, o mesmo não se pode dizer.

Portanto, para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000) esse princípio não pode permanecer com seu entendimento baseado em sua interpretação original, ou seja, deve ser atualizado esse entendimento, onde os custos incorridos no passado sejam corrigidos conforme o poder aquisitivo de uma determinada data base. Eles defendem que a denominação desse princípio deve ser alterada para “Princípio do Custo Histórico Corrigido como Base de Valor”.

Para Padoveze (2004) o princípio do Custo como Base de valor afirma que nas obtenções de ativos a contabilização deve ser feita com base no valor histórico, pelo seu valor de compra ou aquisição. Atualmente no Brasil, este princípio está tendo continuidade, pois o custo histórico corrigido está sendo aceito como parte integrante deste princípio. Uma restrição nesse princípio é que quando em uma aquisição o valor do custo for maior que o valor de venda ou mercado, o ativo será avaliado pelo valor de mercado.

Aquele que na resolução CFC nº 750/93 é chamado de Princípio do registro pelo Valor Original, quando abordado pelo autor Benedetti (1999) recebe o nome de Princípio do Custo Histórico. Quando falando sobre esse princípio, ele entende que deve ser considerado pela Contabilidade sempre o custo histórico, ou seja, o custo original, de tudo o que a empresa adquire ou produz, mesmo que esses bens ou produtos, em outra ocasião, possam ter outros valores. Para ele esse princípio tem como propósito, assegurar que o patrimônio seja controlado com objetividade.

#### 2.2.2.2 O Princípio do Denominador Comum Monetário.

Nesse princípio, conforme a opinião dos autores Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000), procura-se expressar uma dimensão basicamente financeira da Contabilidade, frente à necessidade que essa ciência tem de padronizar, para os usuários das demonstrações contábeis, os ativos e as obrigações que possuem naturezas tão diferentes entre si, através de um denominador comum monetário, sendo esse a sua forma de avaliação em moeda corrente do país. Em sua origem esse princípio era, de uma forma simples, entendido conforme a dimensão financeira da Contabilidade, não evidenciando coisa alguma com relação à uniformidade do padrão de avaliação, que é a moeda de cada país. Uma moeda para ser utilizada como um padrão não pode sofrer variações, então, a moeda corrente no Brasil não



pode ser usada como tal, exceto no exato momento da ocorrência de uma transação.

O crescimento da tendência de se trabalhar na Contabilidade com o conceito de valor presente é outro ponto que se origina a partir desse princípio. Saber quanto vale o dinheiro em um momento proporciona mudanças de atitude nas situações em que são relevantes questões relacionadas a juros, prazos e efeitos decorrentes da inflação. Espera-se, a cada dia que se finaliza, a adoção de um padrão monetário estável para as demonstrações contábeis demonstradas para o mercado (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000).

De acordo com esse princípio a Contabilidade precisa ser realizada, e todos os itens devem se avaliados, com base em uma única moeda. Dessa forma, por mais que se controle em dólar uma dívida foi gerada nessa mesma moeda, sua escrituração comercial deverá ser feita em reais. Como exemplo, uma empresa que possui em seu ativo uma obra de arte que foi recebida em doação, deverá, para demonstrar na Contabilidade, avaliar esse bem em reais (PADOVEZE, 2004).

#### 2.2.2.3 O Princípio da Realização da Receita

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000) consideram que esse Princípio repousa na opinião de que a Receita só pode ser considerada como tal, no momento em que ocorre a transferência de produtos e serviços para o cliente. Esse momento é escolhido como o ponto normal de reconhecimento e registro da receita nos livros da empresa e, na maioria das vezes, coincide com o momento da ocorrência da venda.

Para Padoveze (2004) esse princípio informa em que momento uma receita pode ser considerada como realizada. Ele acrescenta que muitos estudiosos admitiam que o correto fosse reconhecer a Receita de um produto no término de sua produção, mas, essa idéia não é aceita pela maioria dos contadores. A Receita de venda de um produto deve ser reconhecida somente quando este produto for entregue ao cliente, já com um preço que definido previamente. É possível determinar o momento da realização da receita através da verificação de algumas condições básicas que são a avaliação de mercado com o objetivo de determinar o preço do produto, a realização de todos os empenhos para concluir a produção e uma situação presente que permita verificar quais são as despesas relativas ao produto que está sendo vendido.

#### 2.2.2.4 O Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas

Este princípio diz que o total das despesas e perdas que ocorreram em um determinado período, precisam, necessariamente, ser comparadas com o total de receitas reconhecidas nesse mesmo período, ou seja, será necessário confrontá-las. Um gasto só deixará de ser considerado como despesa do período se houver um motivo muito importante que justifique isso, pois se há bastante rigor no reconhecimento da receitas, o mesmo deve ser aplicado com a atribuição de despesas (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000).

Para Padoveze (2004), através deste princípio é possível entender que dentro de um mesmo período, devem ser confrontadas as receitas que foram realizadas, com as despesas que as originaram, ou seja, como resultado de um exercício devem ser consideradas as receitas que foram realizadas, diminuídas da despesas que foram necessárias para sua obtenção.

#### 2.2.3 Restrições aos Princípios (Convenções)

As Restrições, também conhecidas como convenções, são complementos aos Postulados e Princípios no que diz respeito à delimitação de seus conceitos, atribuições e direções a serem seguidas. Elas auxiliam também na solidificação da experiência e bom-senso no desempenho da profissão contábil. Na Contabilidade a direção a seguir é norteadada pelos princípios, e as Restrições fornecem instruções para que seja feita a escolha definitiva sobre qual dos diversos caminhos deve ser traçado (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000).

Se os princípios norteiam a direção a seguir e, às vezes, os vários caminhos paralelos que podem ser empreendidos, as restrições, à luz de cada situação, nos darão as instruções finais para a escolha do percurso definitivo (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000, p 60).

Conforme o autor Padoveze (2004) as convenções são visualizadas como restrições aos princípios contábeis e também são consideradas normas práticas que devem ser obedecidas e utilizadas como guias, na realização dos trabalhos contábeis. As Restrições não são consideradas como criadoras de idéias das quais normalmente surgem os critérios contábeis.

### 2.2.3.1 Restrição da Objetividade

Visando a apresentação de demonstrações contábeis que sejam o máximo possível confiáveis, de acordo com a restrição da objetividade os contadores precisam decidir o que será medido e avaliado e também escolher as formas corretas para a realização destes procedimentos. A objetividade vem sendo conceituada de várias maneiras, por pessoas e contadores diferentes. É difícil separar totalmente os resultados obtidos através de uma mensuração da qualidade das crenças de um pesquisador, assim, afirma-se que o ponto de transferência de um ativo é considerado o mais objetivo para o reconhecimento da receita, pois independente da pessoa do avaliador existe um valor de mercado. Apesar de isso ser uma realidade, existe a necessidade de tomada de decisão, por parte do pesquisador, sobre o valor do ativo que está sendo transferido, sendo então possível concluir que está contido algo de subjetivo nesse sentido de objetividade. Se outra forma de mensuração ou procedimento surgir após consenso entre membros dos comitês de pesquisa, mesmo que eles não sejam suportados pelas evidências objetivas, por se tratarem de resultados de pesquisas feitas na realidade contábil, por pessoas desse meio, tornam-se objetivos (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000).

Os autores Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000) comentam que muitas vezes, no dia-a-dia, será preciso conviver com sentidos menos científicos da objetividade, mas sem dúvidas a profissão contábil precisa buscar um sentido de objetividade que proporcione visualizar nitidamente a Contabilidade como uma ciência social.

Na opinião de Padoveze (2004) o profissional da Contabilidade deve ser objetivo nos trabalhos de escrituração, baseando-se em elementos objetivos, visando eliminar a maior quantidade possível de subjetivismo nos lançamentos contábeis. O valor de um lançamento deve ser garantido por um documento, o objeto do lançamento deve ser mensurável e a opinião pessoal do Contador não pode influenciar na avaliação desse objeto.

### 2.2.3.2 Restrição da Materialidade

A restrição da materialidade não pode ser abordada somente do ponto de vista interno ou externo. Não há dúvida de que quando se tratar de um usuário

externo, a avaliação feita sobre o resultado oriundo de uma informação prestada ou negada, com base na materialidade, ou não, será considerada a mais importante. Entretanto, por outro lado afirma-se que a materialidade está fortemente relacionada com o sistema contábil de informação de cada entidade (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000).

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p 61) “não existe um sentido absoluto de materialidade, nem é possível fixar critérios numéricos precisos, em cada caso, para estabelecer a materialidade ou não de uma cifra”. O usuário da informação contábil, de seu ponto de vista, considera como material aquela informação que, quando incorreta ou incompleta, poderia levá-lo a cometer um erro sobre a situação da Entidade. Por outro lado, do ponto de vista interno, é considerado material aquele procedimento que, quando não processado, interfere na qualidade e confiabilidade do sistema de informação.

A Restrição da materialidade faz análises através da comparação entre o custo e o benefício da informação. O profissional da Contabilidade deve realizar os lançamentos sempre com as informações numéricas exatas, desde que essa exatidão não prejudique a empresa. Sobre valores altos e relevantes deve ser feita uma análise mais criteriosa enquanto que para valores irrelevantes, pode se adotada uma forma de tratamento mais simples e resumida (PADOVEZE, 2004)

### 2.2.3.3 Restrição do Conservadorismo

Pela opinião de Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000), o Conservadorismo é analisado na Contabilidade por dois aspectos principais sendo que o primeiro tem sua base formada pelos itens vocação e histórico da profissão onde através desse aspecto a tendência é a Contabilidade optar, na maioria das vezes, por apresentar o menor valor para a entidade como um todo; através do segundo, que é mais operacional, a Contabilidade tende a escolher o menor valor para o ativo e o maior para as obrigações. O Conservadorismo deve ser visualizado como uma vocação de resguardo, cuidado e neutralidade que a Contabilidade precisa ter diante da valorização excessiva que ocorre por parte dos administradores e proprietários da entidade.

Conforme Padoveze (2004) restrição do Conservadorismo foi originada de experiências antigas do Contador, e ela diz que havendo dúvida ao realizar a

escrituração, deve-se escolher a forma mais conservadora que existir para esse procedimento. Uma das regras dessa convenção, utilizada na prática, e aquela que quando houver dúvida, na medida do possível, lançar todas as despesas; já com relação às receitas, se houver dúvidas, não lançá-las.

#### 2.2.3.4 Restrição da Consistência

De acordo com essa restrição os contadores devem fazer uma boa reflexão antes de decidirem qual procedimento de avaliação será adotado visando com isso utilizar o mesmo procedimento durante a maior sequência possível de exercícios. Porém, caso ocorram mudanças no cenário contábil ou após outra reflexão ficar evidenciado que outro procedimento de avaliação deve ser utilizado, por mais que a sequência seja alterada, a Contabilidade deve introduzir essa melhoria. Qualquer tipo de mudança relacionada aos procedimentos deverá ser informada em notas explicativas (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2000).

Padoveze (2004) visualiza essa restrição com grau de importância suficiente para ser considerada um princípio. A restrição da Consistência afirma que após a adoção, por parte do contador, de um determinado critério de avaliação, esse deverá ser usado ao longo dos próximos períodos. Existe a possibilidade de mudança de critério adotado, desde que a alteração seja informada em notas explicativas e que ela não passe a ocorrer com frequência.

### 2.3 ENFOQUES E ABORDAGENS À TEORIA DA CONTABILIDADE

Com o intuito de resolver problemas complicados na Contabilidade, vários enfoques têm sido adotados à Teoria da Contabilidade. Os principais e de uso mais comum são os seguintes enfoques: fiscal; legal; ético; econômico; comportamental; e estrutural (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

A Teoria da Contabilidade pode ser abordada em vários aspectos, ou seja, ela pode ser visualizada por vários pontos de vista, cada um com ênfase em uma determinada idéia. Entretanto, não é confiável que se utilize apenas uma dessas abordagens para definição do modelo contábil. As principais abordagens são: ética, comportamental, macroeconômica, sociológica, sistêmica, dedução e indução, teoria normativa e teoria positiva (IUDÍCIBUS, 2006).

### 2.3.1 Enfoque Fiscal

Os autores Hendriksen e Van Breda (1999) comentam que normalmente a primeira pergunta feita por um iniciante em contabilidade, sobre um determinado assunto que envolve o fisco, é qual a conclusão desse órgão de fiscalização sobre o assunto tratado.

O primeiro problema observado nessa situação é o de que acaba sendo ignorada a maneira pela qual o fisco chega a uma conclusão. Se forem verificadas as origens da Teoria Contábil Fiscal, observa-se imediatamente que os objetivos dela são muito diferentes dos objetivos de divulgação de dados financeiros. Não é tão interessante para o fisco saber o lucro de uma empresa, mas determinar uma base para tributação sobre esta é seu objetivo. Então, conseqüentemente, as informações apresentadas pela contabilidade fiscal significam pouco para a teoria da Contabilidade (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Mesmo assim, as várias leis do imposto de renda foram muito importantes, pois na época em que elas passaram a vigorar, colocaram a prática contábil média no nível das melhores empresas. Porém, de uma maneira não esperada, as normas estabelecidas pela legislação fiscal exercem, em muitas áreas, efeitos contrários sobre a teoria e os princípios contábeis. É de se lamentar a tendência que existe de aceitar as normas fiscais como princípios e práticas contábeis (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

“Qualquer método de depreciação aceitável para fins fiscais também é aceito para fins contábeis, independente de obedecer ou não à boa teoria da Contabilidade na situação envolvida.” (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p 24).

Apesar de ser muito importante o efeito que a tributação de resultado das empresas causa sobre a Contabilidade, ele ocorre principalmente de uma maneira indireta. A Legislação fiscal, quando o assunto são idéias para a Contabilidade, não tem sido nada inovadora. Mesmo que as leis tenham sido responsáveis por práticas contábeis mais ágeis, contribuindo para a existência de uma análise crítica de procedimentos e conceitos contábeis, por outro lado ela é vista como um impedimento para a aceitação da Teoria Contábil (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

### 2.3.2 Enfoque Legal

É muito comum, do ponto de vista legal, a recomendação de que se obtenha uma opinião que esteja prevista em lei. Pois nesse caso ocorrem conflitos de opiniões sobre quando, por exemplo, uma venda deve ser reconhecida como tal. Alguns afirmam que isso ocorre quando a propriedade legal de um bem é transmitida, mas, essa dúvida não é esclarecida assim tão fácil, pois quase sempre a propriedade é transmitida somente após a decisão do tribunal que está julgando um caso específico (HENDRIKSEN e VAN BREDÁ, 1999).

Observa-se que em muitas situações, prevalecem questões econômicas em relação às legais. Os advogados e juízes visualizam a propriedade e seus conceitos, de uma maneira quase idêntica com a qual os ativos são visualizados pelos contadores e empresários. A certeza de que nem sempre a conclusão é a mesma, se dá pelo fato de que o lucro que interessa para os advogados é aquele disponível para pagamento de impostos ou dividendos e não aquele que aumenta o valor ou é usado para medir a eficiência operacional. Então é possível concluir que, por mais que a lei proporcione muitos exemplos que podem voltar os pensamentos para a teoria da contabilidade, dificilmente essa é usada como fator decisivo (HENDRIKSEN e VAN BREDÁ, 1999).

### 2.3.3 Enfoque Ético

Para Hendriksen e Van Breda (1999) nesse tipo de enfoque existe um questionamento sobre a existência de uma solução ética para problemas ocorridos na Contabilidade. É analisado se há algo que a administração está deixando de fazer e se outras decisões, além daquelas baseadas nos princípios contábeis, devem ser tomadas. A Teoria da Contabilidade quando analisada através do enfoque ético, destaca os conceitos de justiça, verdade e equidade, analisando se eles são aplicados ao serem contabilizadas as transações.

Com mais detalhes, Ludícibus (2006) diz que, de uma maneira justa é que a Contabilidade deveria ser apresentada para todos que dela necessitam, se apoiando em informações que possam refletir a verdade. Da mesma forma que todos concordam que a Contabilidade deveria ser conforme os conceitos éticos, ou seja,

“verdadeira”, “justa” e “não enviesada”, é considerado muito difícil definir o que eles significam exatamente.

As opiniões sobre esses conceitos podem variar entre os contadores, ou seja, alguns podem ter a opinião de que uma avaliação deve ser feita a custos históricos, considerando que eles são objetivos, e então se encaixam no perfil dos três conceitos, enquanto para outros, em alguns casos, o custo histórico se torna injusto e enviesado, pois através dele não é possível fazer uma avaliação do custo de reposição dos fatores de produção na data dos balanços (IUDÍCIBUS, 2006).

A questão ética vem sendo muito destacada, mas isso é perigoso, pois causa o comodismo, e contribui para que continuem sendo aceitos os atuais princípios de contabilidade sem levar em consideração as mudanças que podem ser colocadas em prática. Além disso, ocorre também que a abordagem ética não diferencia muito as necessidades de cada usuário, seu objetivo é disponibilizar um único conjunto de informações para todos. Atualmente, com as mais variadas informações que são necessárias essa forma se torna impraticável (IUDÍCIBUS, 2006).

#### 2.3.4 Enfoque Econômico

Os contadores buscam há muito tempo encontrar nos termos de conceitos econômicos, onde estão inseridos os conceitos contábeis e qual a relação entre eles. Muitas pesquisas, no sentido de analisar a relação entre informações econômicas e contábeis, estão ocorrendo nos últimos anos. Os enfoques econômicos à teoria da contabilidade são feitos de três formas distintas:

- Enfoque Macroeconômico: visa explicar, de uma forma ampla, em um nível além da empresa, as informações sobre indicadores e atividades econômicas.

- Enfoque Microeconômico: Somente no nível de empresa, explica as informações sobre indicadores e atividades econômicas.

- Enfoque à Contabilidade Social-Empresarial: nem todos os efeitos que as empresas exercem na sociedade são abrangidos pela visão microeconômica, como custos gerados pela poluição ambiental, pelo desemprego e outros problemas sociais que as empresas acabam não divulgando. A Contabilidade Social procura fazer um trabalho voltado para esses itens (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Nesse tipo de abordagem, um dos pontos mais importantes a ser observado é a transferência de lucros relativamente estáveis entre os períodos, sendo que isso é



possível através de formas maleáveis de depreciação e de provisões. Uma abordagem macroeconômica só é viável em economias de grande valor, pois há restrições para obtenção de certas metas devido à dificuldade de avaliação diante do atual desenvolvimento da economia. Fica para as unidades microeconômicas o serviço de apurar corretamente e com consistência os resultados que os governantes buscam obter. A Contabilidade, quando do ponto de vista de uma abordagem econômica, tem a função de repassar informações sobre o lucro dos empreendimentos, possibilitando ao administrador tomar decisões (IUDÍCIBUS, 2006).

### 2.3.5 Enfoque Comportamental

A preocupação principal neste enfoque está concentrada na importância de as informações serem encaminhadas aos responsáveis pela tomada de decisões e também em verificar como se comportam as pessoas ou grupos diversos, quando da apresentação das demonstrações contábeis. As teorias comportamentais buscam mensurar e fazer avaliações nos efeitos econômicos, psicológicos e sociológicos dos procedimentos contábeis e outras formas alternativas de divulgação (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Graças a esse enfoque está ocorrendo uma procura maior, por parte dos Contadores acadêmicos e profissionais, de objetivos fundamentais para a contabilidade e também por respostas a perguntas sobre quem são os usuários das demonstrações, qual a natureza das informações, se elas devem ser genéricas ou específicas e outras mais (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

A Teoria da Contabilidade, quando abordada com relação a comportamento, demonstra que as informações fornecidas pela contabilidade devem ser feitas de uma forma que direcione o usuário para tomar a decisão correta. Essa abordagem engloba a Psicologia, a sociologia e a economia. Procura-se observar mais como os relatórios são utilizados do que como eles são desenvolvidos. Baseia-se na opinião subjetiva sobre quando ocorre um bom ou mau comportamento. Se faz necessário pesquisar mais sobre teoria comportamental para então essa abordagem ser aplicada, de forma mais firme, na contabilidade. Atualmente essa teoria não representa muito para a contabilidade, porém, aparentemente seu uso tende a aumentar principalmente em se tratando de uma pesquisa (IUDÍCIBUS, 2006).

### 2.3.6 Enfoque Estrutural

As idéias nesse enfoque surgem com base na analogia, ele procura tratar os problemas conforme suas semelhanças. Os profissionais da contabilidade procuram dar tratamento similar às transações que são semelhantes, ou seja, pretendem alcançar a uniformidade na divulgação e registro delas. Somente quando se deparam com um tipo de transação que ainda não tenha ocorrido, precisam recorrer a princípios mais fundamentais (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

“Esse processo de classificação similar de dados semelhantes e sua sintetização em “agupamentos” específicos (contas) e posterior sintetização dos agrupamentos em relatórios têm sido chamados de “compactação”.” (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p 28).

### 2.3.7 Enfoque Sociológico

A Contabilidade passa por um julgamento, quando abordada nesse enfoque, pelo que ela causa no campo sociológico. Espera-se que, os procedimentos e relatórios contábeis sejam preparados de uma forma que possam ser usados para atender às diversas finalidades sociais existentes e proporcionem informações sobre a dimensão e o uso dos poderes das grandes empresas. Muitas pesquisas sobre essa abordagem estão sendo realizadas atualmente, e isso se explica devido ao volume de interesses que ela visa atingir, como por exemplo, os de sindicatos de empregados e governos (IUDÍCIBUS, 2006).

### 2.3.8 Enfoque Sistêmico

Aparentemente esse tipo de enfoque é uma base para a contabilidade e pode ser chamado como uma metodologia para identificar, medir e transmitir informações econômicas, financeiras, físicas e sociais, com o objetivo de possibilitar que os usuários possam tomar decisões e fazer julgamentos de uma forma adequada. É necessário, nesse caso, saber quais os tipos de informação que cada usuário principal deseja, bem como avaliar se eles estão preparados para interpretá-las. O objetivo é tentar entender a necessidade de cada usuário e responder a essa, adequadamente (IUDÍCIBUS, 2006).

### 2.3.9 Enfoque aos Processos Dedutivo e Indutivo

Em qualquer tipo de abordagem que for feita na contabilidade, para definição de princípios e procedimentos, poderão ser utilizados dois tipos de raciocínio, o dedutivo e o indutivo. O primeiro é aquele iniciado com objetivos e postulados, que em seguida darão origem aos princípios lógicos, que são responsáveis pela formação das bases utilizadas nas aplicações práticas. Portanto, essas aplicações surgem do raciocínio lógico. O segundo tem como base inicial conclusões genéricas que surgiram a partir de análises e avaliações parciais detalhadas. Em outras ciências, muitas descobertas foram feitas graças ao processo indutivo e, da mesma forma, na Contabilidade, esse processo seria feito analisando e observando as informações financeiras de empresas e entidades. (IUDÍCIBUS, 2006).

Método dedutivo é aquele onde as aplicações e as regras práticas surgem a partir de deduções que foram feitas sobre os postulados e não sobre a prática. Nesse método, os objetivos são de grande importância, pois pelo fato deles serem distintos, poderão ser necessárias estruturas diferentes e, conseqüentemente, surgirão princípios distintos. Um dos principais problemas nesse método é que se qualquer um dos postulados for falso, provavelmente a conclusão também assim será (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Já no método indutivo, é com base na excelente prática que surgem os princípios. As conclusões são formadas com base em algo específico, ou seja, com base em experiências práticas. A vantagem desse método é o fato de ele não ser obrigatoriamente limitado por um modelo ou estrutura pré-definido, ou seja, é com total liberdade que os pesquisadores pode fazer as observações que consideram importantes. A principal desvantagem é a influencia do subconsciente sobre os observadores, no sentido de saber quais são as relações mais importantes e o que deve ser observado nelas (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

### 2.3.10 Enfoques às Teorias Normativa e Positiva

Essas duas teorias não são mais consideradas como abordagens à teoria contábil, pois foi comprovado que elas possuem um grande volume conceitual e, atualmente, provavelmente, são as únicas que podem ser candidatas a se tornarem teorias integrais. A Teoria Normativa, tendo como base o dedutivismo, tenta expor

de uma maneira prescritiva, o que se espera da Contabilidade, como ela “deveria ser” com base nos princípios e normas existentes para ela. Já a Teoria Positiva é voltada para o caminho inverso, pois demonstra como a Contabilidade é, procura entender e explicar os motivos que a tornam assim e procura fazer previsões de como serão os comportamentos. Normalmente a Teoria Positiva se baseia no método indutivo, procurando definir hipóteses a serem testadas, antes de chegar a conclusões parciais. Por mais que aparentem uma ser contrária à outra, essas duas teorias são muito importantes e se complementam (IUDÍCIBUS, 2006).

Com relação à Teoria Normativa, tem como objetivo fazer recomendações sobre quais dados devem ser levados ao conhecimento dos usuários e, de que forma eles devem ser apresentados, ou seja, procuram demonstrar a forma que algo deve ser feito, e não como está sendo feito. A Teoria Positiva é voltada para a demonstração e explicação sobre quais as informações financeiras que são apresentadas para os usuários da Contabilidade e como deve ser essa apresentação (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

## 2.4 RAÍZES DA CONTABILIDADE

A Contabilidade é uma ciência baseada em princípios que servem de base para toda a prática contábil, mas a Contabilidade vai além dos princípios fundamentais somente, ela aborda também os ativos, passivos, patrimônio líquido, intangível, além de outras abordagens e estudos teóricos. Em Nova Iorque esses princípios tiveram grande influência porque as empresas que faziam parte da bolsa de valores eram obrigadas a obedecê-los, para que suas demonstrações contábeis tivessem um mínimo de coerência. A partir de 1933 os estudos sobre os princípios fundamentais da contabilidade se intensificaram, mas os professores do início do século XX sentiam desvantagem em relação a outras disciplinas como economia, por exemplo, é que segundo eles, ensinar débito, crédito e demonstrações contábeis era muito pouco, mas dependendo de cada escola da época a discussão era voltada mais sobre a teoria das contas ou economia empresarial (IUDÍCIBUS, 2007).

Conforme Iudicibus (2007) existem raízes que não podem ser notadas à primeira vista e que formam a base de todo o arcabouço contábil, em relação à sua base conceitual, comportamental e filosófica, servindo para um melhor entendimento do conjunto dos princípios contábeis.

#### 2.4.1 Prevalência da Essência Sobre a Forma: A Primeira Grande Raiz

Segundo Iudicibus (2007), é a primeira grande raiz e sua teoria forma a base da contabilidade moderna, a importância da forma varia de acordo com a região ou país, dependendo de cada região é possível se dar maior importância para a forma jurídica do que à essência econômica, muitas vezes pelo fato do conservadorismo ou falta de conhecimento econômico. No Brasil, essa raiz é vista como um pré-requisito para a contabilidade, pois é estritamente contábil, na forma de sua aplicação, e seu conteúdo é gerencial e econômico, ela provoca sérios problemas para os contadores que estão acostumados apenas a seguir normas ao invés de serem criativos no desenvolvimento de sua atividade. A essência econômica quando for entendida profundamente e aplicada corretamente, talvez se chegue ao ponto mais alto do progresso contábil, sabendo dosar importância com objetividade ou subjetivismo responsável.

#### 2.4.2 Prevalência do Todo sobre o Individual: A Segunda Grande Raiz

A contabilidade analisa o conjunto ao invés do elemento individual dentro de um cenário contábil, esse campo do conhecimento através de seus intérpretes fornece informações sobre as transações ocorridas entre a entidade e o mundo externo, para o mundo externo o que importa é ter a visão da entidade como um todo e não individualmente, isso não quer dizer que os componentes internos não tenham sua parcela de importância dentro do conjunto, para a entidade esses artefatos são mais uma preocupação interna na aplicação da contabilidade gerencial (IUDICIBUS, 2007).

A importância do todo sobre o individual é de grande valor para a prática contábil, independente da entidade que está sendo analisada, por exemplo, na avaliação do fluxo de caixa de um conjunto de sociedades controladas será analisado o fluxo consolidado da entidade-mãe. Na aplicação da contabilidade gerencial, os esforços e estudos para alocar resultados a elementos individuais não estão sendo bem sucedidos, porque para a entidade o que importa é seu resultado obtido como um todo é aconselhável que sejam utilizados métodos quantitativos mais sofisticados e comparações de desempenho para cada elemento em relação

às similares da concorrência, deixando válida a prevalência do todo sobre o individual (IUDICIBUS, 2007).

#### 2.4.3 Prevalência da Alocação sobre a Valoração: A Terceira Grande Raiz

A contabilidade é um modelo de alocação de recursos, seu papel principal é demonstrar de onde vem os recursos e para onde foram aplicados, a alocação sobre a valoração é própria contabilidade aplicada na prática, porque tem a função de registrar cada evento ou transação ocorrida na empresa, não visa que o patrimônio tenha valor econômico, mas sim acompanha sua evolução. O surgimento das partidas dobradas favoreceu o registro dos ativos pelo valor de entrada, apresentando melhores condições para sua avaliação, desta maneira é possível que os contadores forneçam informações mais objetivas para os tomadores de decisão (IUDÍCIBUS, 2007).

De acordo com Iudicibus (2007) a contabilidade é um mecanismo de prestação de contas e os usuários das demonstrações contábeis acompanham seus indicadores fazendo comparações com outras entidades. A prevalência da alocação pela valoração tem sido contestada nos últimos anos por economistas, jornalistas, autores de negócios e econômicos que não conhecem a teoria contábil, suas raízes e sua aplicação. No primeiro momento pode parecer que essa terceira raiz contraria a prevalência da essência sobre a forma, mas a primeira raiz se refere a cada operação individual registrada na contabilidade e não, ao tipo de valor que se quer chegar ao patrimônio líquido, portanto, enquanto não ocorrer nenhuma mudança radical na teoria contábil, essa raiz permanece inalterada em seu lugar.

#### 2.4.4 Prevalência da Evolução sobre o “Status Quo”: A Quarta Grande Raiz

Essa quarta raiz vivifica, nutre, modifica e até substitui algumas das outras, numa análise do que aconteceu com a contabilidade através dos séculos. A contabilidade acompanha a humanidade através dos tempos e os princípios e raízes se moldam com o passar do tempo, existiu a fase pré-científica que a contabilidade era feita por intermédio de uma serie de inventários, depois passando para as partidas dobradas que passou por varias fases até o momento atual e ainda há

vários movimentos em ação, mas que ainda não estão bem claros, como a adequação brasileira às normas internacionais de contabilidade visando melhor comparabilidade das demonstrações, redução de custos e abertura econômica e etc. Diante de tudo isso, entende-se que nem sempre a prevalência da essência sobre a forma foi uma raiz importante porque nos tempos antigos em alguns casos a forma predominou-se sobre a essência. Nem sempre a prevalência do todo sobre o individual era respeitada, pelo contrario analisava-se mais os elementos individuais, e talvez, nem sempre a alocação sobre a valoração continuará sendo válida, portanto, há várias situações acontecendo para que a contabilidade lentamente siga rumo ao futuro (IUDÍCIBUS, 2007).

## 2.5 A TEORIA DA CONTABILIDADE FRENTE À LEGISLAÇÃO

Nos itens anteriores, mais especificamente nos itens 2.2, 2.3 e 2.4, foram apresentadas informações sobre a teoria que forma a base conceitual da Contabilidade. Neste item, serão expostas informações que demonstram que a teoria muitas vezes fica distante do ocorre na prática e alguns motivos que geram tal distanciamento, bem como algumas mudanças que ocorreram e estão ocorrendo no sentido de minimizar as diferenças.

Niyama e Silva (2008) lembram que a Contabilidade brasileira, por tradição, sempre teve um vínculo forte com a legislação tributária e, após a década de 1970, também com a legislação societária e à regulamentação que parte de órgãos governamentais. Neste ambiente, é possível então observar que, no processo de normatização, é fraca a atuação dos órgãos que representam a profissão contábil.

Em 1981 o Conselho Federal de Contabilidade divulgou uma resolução definindo quais eram os princípios fundamentais de contabilidade, que mais tarde, em 1993, foram definidos novamente, totalizando sete (aqueles apresentados no item 2.2), porém, na prática, eles não significaram muito para profissão contábil, pois nas empresas, e também entre os contadores, continuava prevalecendo a legislação ou regulamentação vigente. Se os profissionais da área contábil não observarem os Princípios Fundamentais de Contabilidade, eles podem ser punidos, porém, o mesmo não ocorre com relação às empresas, pois elas estão subordinadas à legislação e regulamentação específicas (NIYAMA E SILVA, 2008).

Devido às solicitações emergenciais da sociedade, no que diz respeito à qualidade das demonstrações contábeis, uma grande evolução ocorreu na busca por um conjunto de princípios, porém, por outro lado, as pesquisas sobre as bases conceituais destes princípios, algumas vezes, foram prejudicadas (IUDÍCIBUS, 2007).

Nota-se a partir das informações expostas nos dois parágrafos anteriores que, apesar da existência de princípios contábeis, ocorrem situações que impedem que eles sejam observados corretamente. Entretanto, mesmo que fosse possível seguir exatamente aquilo que está previsto nos princípios, ainda assim não estaria sendo aplicada completamente a Teoria da Contabilidade, pois de acordo com o que afirma Iudícibus (2007, p.10), “é evidente que a Teoria Contábil vai muito além dos princípios [...]”, apesar de que estes, “[...] são reconhecidamente emblemáticos e seu estudo é essencial”.

A Teoria Contábil está envolvida também no que diz respeito ao tratamento dos ativos, passivos, patrimônio líquido, intangíveis, qualidade da informação contábil e ao conteúdo das demonstrações contábeis, além de fazer várias abordagens teóricas (IUDÍCIBUS, 2007).

A partir da lei das Sociedades por Ações (lei 6.404/76), conforme afirma Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007), é perceptível uma grande evolução, no aperfeiçoamento das normas, o que demonstra preocupação por parte das autoridades fiscais, mesmo que em algumas situações as posições assumidas por estes órgãos sejam contrárias àquelas previstas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), comentam que o fato de existir a Lei das Sociedades por Ações, foi por um lado um forte impulso para a melhoria da contabilidade no Brasil, mas por outro, com o passar tempo, se tornou um impedimento para a evolução, principalmente no que diz respeito às Normas Internacionais de Contabilidade. Além do exposto sobre a lei, existem outras situações que também são consideradas barreiras, como a existência da CVM, que possui forças para alterar os padrões de contabilidade, e outros órgãos como o Banco do Brasil, agências reguladoras, fiscalizadoras e até mesmo associações de profissionais, pois eles emitem normas na área contábil, que muitas vezes acabam conflitando entre si.



Devido a esta realidade, a mais de 20 anos luta-se por modificações, pois a situação exposta tem gerado custos altíssimos para quem elabora as demonstrações contábeis, constrangimento para os contadores e auditores, dificuldades para os analistas e grandes riscos para os tomadores de decisão, porque se baseiam em demonstrações contábeis que não são elaboradas com a observância das melhores técnicas contábeis (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009).

“Por isso a absoluta necessidade de termos uma única normatização contábil no Brasil, suportada legalmente, mas não limitada por esse vínculo, e caminhando rumo a uma única Contabilidade mundial. E, hoje, esse encaminhamento a uma norma única mundial se dá pela convergência às normas internacionais de Contabilidade [...]” (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2009, p 16).

E as mudanças neste sentido começaram a ocorrer, pois a partir do final do ano de 2007, alterações foram introduzidas na lei 6.404/76, primeiramente pela lei 11.638 de 28/12/07 que, conforme Dias e Caldarelli (2008) têm como objetivo integrar a forte economia brasileira aos mercados internacionais. Posteriormente ocorreram novas alterações, que passaram a vigorar em 31/05/09, com a edição da lei 11.941 (Conversão da MP449/08). Conforme Oliveira (2009), o objetivo desta segunda lei, é atualizar os pontos que ficaram obsoletos na lei 11.638/07 devido ao tempo que o projeto dela ficou aguardando por análise e aprovação,

Mas, conforme os autores Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), estão surgindo dúvidas sobre a lei 11.638/07 no sentido de acreditar-se que a partir dela a contabilidade brasileira já esteja totalmente adequada conforme as normas internacionais; eles afirmam que isto não é verdade, e que a lei somente está adequando algumas situações que não permitiam que estas normas fossem adotadas. Não basta somente seguir rigorosamente a Lei das Sociedades por Ações observando o que foi introduzido, muito ainda falta para se completar o processo de convergência.

Além de mudanças nas normas, o que deve ser observado acima de tudo, é que deve ocorrer mudança de filosofia, postura e pensamento passando a prevalecer à essência sobre a forma, a análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas editadas com base em princípios e não em regras (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009).

## 2.6 O COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC

Neste contexto exposto na seção anterior, que demonstra uma Contabilidade que vem aos poucos se desvencilhando de regras que a impedem de observar na totalidade a essência de sua teoria, e que agora passa por mudanças significativas neste sentido, surge, conforme Niyama e Silva (2008), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado a partir da resolução 1.055/05 do Conselho federal de contabilidade. Esse órgão foi criado devido à necessidade que surgiu de alterar as normas contábeis para que elas estejam de acordo com os padrões internacionais, por se almejar a centralização da emissão de normas e para que exista representação e democracia quando da emissão de normas. Para suprir tais necessidades, o CPC pode emitir pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações (NIYAMA e SILVA, 2008).

Nesse sentido, no Brasil, foi instituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), cuja incumbência, entre outras, é de dirimir as dúvidas provenientes da lei 11638 por meio da emissão de pronunciamentos que deverão ser submetidos à aprovação por parte da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), do Banco Central do Brasil (BACEN), do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e de outros órgãos reguladores (ESPEJO *et al*, 2008, p 2).

Com isso, conforme Espejo *et al* (2008, p. 2) *apud* Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008, p. 5), será possível existir “[...] um conjunto de regras homogêneas nos diversos setores [...]”.

Porém, conforme Reis, Marion e Iudícibus (2008), o objetivo do CPC é estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre os métodos da contabilidade e, em seguida, divulgá-los, para que então a entidade reguladora brasileira os converta em normas (REIS, MARION, IUDÍCIBUS, 2008).

Nesse sentido, de acordo com Niyama e Silva (2008, p. 108), é importante lembrar que “[...] os pronunciamentos do CPC para serem adotados pela empresas necessitam ser editados pelos órgãos reguladores [...]”.

Por volta da metade do ano de 2007, o CPC, de forma conjunta com a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), encaminhou para audiência pública a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que foi

elaborada com base nas normas internacionais de contabilidade que são emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board* (NIYAMA E SILVA, 2008).

Tal estrutura foi aprovada em março de 2008, conforme instrução normativa CVM Nº 539 de 14/03/08.

## 2.7 LEI 6.404/76 (LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES)-BREVE EXPLANAÇÃO

As normas aplicáveis às sociedades que possuem o capital dividido em ações são determinadas pela Lei 6.404/76 que, por ser voltada para tal tipo de sociedade, é chamada de Lei das Sociedades por Ações (FERREIRA, 2001). Neste mesmo sentido, Espejo *et al* (2008) afirma que é por meio da lei 6404/76 que a legislação brasileira das sociedades por ações é operacionalizada.

Conforme Iudícibus (2000), tal lei, que foi editada em 15 de dezembro de 1976, foi implantada em um momento muito oportuno, pois na época, no que diz respeito à Contabilidade, o Brasil ainda não havia definido um padrão para ser seguido pelos profissionais.

A Lei 6.404/76, conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008), é um texto legislativo cuja essência vem sendo mantida desde 1976, ano no qual ela foi aprovada pelo congresso nacional. Mas essa essência passou a ser comparada com a realidade contábil e com as informações normativas, pois no início, quando a lei foi editada, representava uma verdadeira revolução na Contabilidade, mas após alguns anos de sua aplicação prática, surgiram, além de muitas interpretações sobre seu conteúdo, complementos devido à adaptação de outras leis específicas.

O Brasil e o mundo estão vivendo uma nova realidade econômica, proporcionada por suas economias globalizadas e pela abertura dos mercados aos investimentos estrangeiros. Surge diante de tais mudanças a necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis, e então, com o objetivo de adequar a lei 6.404/76 a este novo contexto, foi publicada a lei 11638/07 (GIROTTI, 2009).

### 2.7.1 Demonstrações Contábeis Conforme a lei 6.404/76.

Antes das mudanças que estão sendo analisadas neste trabalho, estava previsto no artigo 176 na lei das Sociedades por Ações, que ao final de cada exercício social as companhias deveriam elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).

No que diz respeito ao Balanço patrimonial, tratado no artigo 178, a lei determinava que as contas deveriam ser dispostas, quando se tratar do Ativo, nos grupos Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente dividido em Investimentos, Ativo Imobilizado e Ativo Diferido. No passivo, os grupos são Passivo Circulante, Passivo Exigível a Longo Prazo, Resultado de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido, dividido em Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação, Reservas de Lucros e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Quanto à DLPA, a lei estabelecia no artigo 186, que ela deveria discriminar o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial. Em seguida as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício, e por fim as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

Com relação à DRE estava previsto na lei 6.404/76 (Art. 187) que ela deveria discriminar:

- I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)
- V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
- VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
- VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

E por último a DOAR, que conforme o artigo 188 deveria ser elaborada para indicar a origem dos recursos e como eles foram aplicados.

## PARTE II – TEORIA ESPECÍFICA DAS NOVAS LEIS

### 2.8 LEI 11.638/07 – MUDANÇAS NA LEI DAS S.A's

A Lei 11638/07 que foi aprovada no ultimo dia útil de 2007 pelo Congresso e pelo Presidente da Republica, veio para reformular a prática contábil utilizada pela Lei das Sociedades por ações (Lei 6404/76), visando uma melhor interpretação e qualidade na divulgação das demonstrações contábeis em decorrência da nova realidade econômica do Brasil. Atualmente a globalização eliminou as barreiras entre os países e, com o grande fluxo de investimento estrangeiro não só no Brasil, mas em vários países, se torna necessária uma pratica contábil mais realista e de fácil entendimento, então, além de introduzir várias alterações, essa nova lei possibilita que as normas contábeis sejam adequadas conforme os padrões internacionais (REIS, MARION, IUDÍCIBUS, 2008).

Dias e Caldarelli (2008), comentam que com a publicação da lei 11638/07, chamada de nova Lei das Sociedades Anônimas, que ocorreu no final do ano de 2007, teve início no Brasil uma nova realidade na contabilidade das empresas, pois tal lei contribui para a padronização das normas contábeis e, conseqüentemente, com o aumento no nível de investimento na economia brasileira. Essa nova lei enriquece a antiga Lei das Sociedades por Ações (6.404/76), equiparando-a aos padrões internacionais de contabilidade, utilizados em uma grande quantidade de países. Essa melhoria proporcionada pela nova lei incentiva o capital produtivo e a entrada de investimentos estrangeiros no país, pois estabelece maior transparência e segurança para essas operações, além de reduzir ou até mesmo eliminar a influência da legislação fiscal sobre a contabilidade societária de tais empresas.

#### 2.8.1 Objetivos das Mudanças

Para os autores Reis, Marion e Iudícibus (2008), esta nova forma de se fazer contabilidade veio com o objetivo de unificar os critérios de levantamento e avaliação de resultados e patrimônio das empresas; minimizar o custo das empresas, com a adequação das demonstrações financeiras obedecendo a várias regras contábeis dos países com quais elas trabalham; modernização do conceito patrimonial que se tinha no passado; propõe a divisão entre a contabilidade societária e a tributaria das

empresas; melhor entendimento e interpretação das informações contábeis; um novo desafio para o profissional em pensar e decidir para fornecer informações mais úteis e relevantes na tomada de decisão, não apenas cumprindo regras.

Conforme Pereira (2009), a adoção da nova lei é o maior avanço da contabilidade brasileira desde o surgimento da Lei 6404/76, ele afirma que é uma mudança não só técnica, mas cultural também, e isso vai levar algum tempo para ser compreendida por todas as pessoas ligadas a contabilidade. Para ele a nova lei tem como objetivo estreitar o caminho entre as normas brasileiras e as normas internacionais, pois ela dá mais ênfase à essência sobre a forma, informando o princípio a ser seguido em cada operação, o que exige um maior julgamento do profissional na aplicação das novas regras.

Pereira (2009) entende que, o objetivo das mudanças é fazer com que a prática contábil brasileira seja a mais a próxima possível das praticadas em outros países, já em conformidade com os padrões internacionais, pois esses países já apresentam um grande avanço em sua contabilidade.

Segundo Iudicibus, Martins e Gelbcke (2009), o objetivo da Lei 11638/07 é ajustar alguns pontos que impediam a contabilidade brasileira de se adequar as normas internacionais, e com isso determinar que as próximas normatizações emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) já estejam de acordo com estas normas. Mas isso não quer dizer que seguindo fielmente a nova Lei das sociedades anônimas vai ser suficiente para uma completa padronização, ainda é preciso trilhar um longo caminho. Vale lembrar que o objetivo principal da nova Lei é proporcionar uma mudança de pensamento, maneira de agir e postura do profissional contábil em relação à contabilidade brasileira, pois ela se concentra na preferência da essência sobre a forma e na utilização de métodos norteados por princípios e não por regras já prontas. Ainda sobre esse assunto eles afirmam que a Lei 11638/07 em seu conteúdo não aborda essa nova tendência expressamente, mas, com a exigência da padronização, engloba toda essa maneira de agir e pensar por parte dos contadores, auditores, peritos e usuários da informação contábil. Com a nova Lei, é possível que, algumas empresas que elaboram suas demonstrações contábeis no exterior possam reduzir seus custos em consequência de um pensamento contábil modernizado.

Conforme os autores Dias e Caldarelli (2008), essa nova Lei proporciona um melhor entendimento das informações financeiras, já que as mesmas estarão em

conformidade com os padrões internacionais; a redução da influencia da legislação fiscal na contabilidade das empresas é um ponto importante porque auxilia os gestores e até mesmo os investidores na tomada de decisão. Outro ponto importante que a nova Lei aborda é a obrigação das sociedades de grande porte ou capital aberto a seguirem as mesmas regras de apresentação de suas informações contábeis estabelecidas para as Sociedades Anônimas. Espera-se que com esses novos procedimentos a economia brasileira possa atrair novos investimentos pelo fato de introduzir padrões contábeis confiáveis e universalmente conhecidos.

### 2.8.2 Regulamentação Futura

O antigo projeto era muito mais extenso em suas alterações, mais algumas das mudanças foram deixadas de lado para um melhor estudo e avaliação de sua aplicabilidade na prática. Num primeiro momento o importante era modernizar e agilizar os procedimentos necessários para a convergência, mas ainda existem algumas particularidades a serem resolvidas para uma total padronização. Os órgãos reguladores como a CVM, Banco Central e outros credenciados, tem a função de regulamentar e divulgar métodos e princípios a serem seguidos pelos profissionais contábeis objetivando sua correta aplicação na prática. De fato a contabilidade brasileira esta passando pela maior transformação dos últimos 30 anos, desde a implantação da Lei 6404/76 (REIS, MARION, IUDÍCIBUS, 2008).

### 2.8.3 Principais Mudanças

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) assume o lugar da Demonstração das Origens e Aplicações de recursos em relação a sua obrigatoriedade, mas a DFC precisa ser subdividida em operações, financiamentos e investimentos. Essa medida poderá facilitar o entendimento e a compreensão pelos usuários das informações contábeis ali contidas, pois esta já é uma demonstração bastante utilizada internacionalmente, e pelo fato de ser bem mais simples. A DOAR, apesar de ser considerada mais completa, é de difícil compreensão devido ao seu grande numero de informações. (REIS, MARION, IUDÍCIBUS, 2008).

A DOAR não é mais considerada uma demonstração obrigatória; com base na Lei 11638/07, desde o inicio do ano de 2008 a Demonstração de Fluxo de Caixa

passa a ser incorporada no conjunto das Demonstrações Contábeis obrigatórias, para as empresas com patrimônio líquido acima de 2 milhões de reais. Apesar da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) ser considerada mais completa, por informar as mudanças na situação financeira da empresa e os seus possíveis investimentos e financiamentos, ela foi substituída pela Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), que apresenta as informações relacionadas às alterações no caixa, e equivalentes de caixa, que ocorrem durante o exercício social de uma empresa, mas a DOAR pode continuar sendo publicada, e é importante que isso ocorra, pelas informações relevante que nela estão contidas (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009).

As sociedades de capital aberto serão obrigadas a elaborar e divulgar a Demonstração de Valor Adicionado (DVA). O objetivo de essa demonstração ser obrigatória é a divulgação de quanto a sociedade produziu de riqueza e quanto adicionou de valor ao seu patrimônio e produto final dentro do exercício. É necessário também demonstrar como essa riqueza foi distribuída entre os elementos que participaram de sua produção, isto é, funcionários, sócios, investidores, governo, financiadores etc. De uma forma geral, a soma dos valores de todas as sociedades tipicamente ativas e produtoras de riqueza representam o produto interno bruto do país (PIB), possibilitando a composição da renda Per Capita nacional (REIS, MARION, IUDÍCIBUS, 2008).

Com a criação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), o principal objetivo foi de demonstrar o quanto a empresa gerou de riqueza aos seus fatores de produção e, de que forma foi feita a distribuição dessa riqueza entre os elementos que auxiliaram neste processo dentro da entidade, essa demonstração é obrigatória somente para as companhias abertas dentro do território nacional (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009).

Segundo os autores Reis e Caldarelli (2008), a Demonstração do Valor Adicionado é uma importante ferramenta de auxílio para se avaliar a capacidade de geração de riqueza e distribuição da mesma por parte das entidades. O montante desta riqueza é calculado a partir da diferença entre o valor entre as vendas e o valor dos bens e serviços adquiridos de terceiros. Com base nas informações divulgadas na Demonstração de Valor Adicionado (DVA), é possível se analisar o desempenho econômico da empresa e se fazer o cálculo do Produto Interno Bruto



(PIB), juntamente com a verificação de alguns indicadores sociais, fornecendo informações sobre os benefícios conseguidos por cada um dos fatores de produção.

A Lei 11638/07 prevê a eliminação da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, mas esta demonstração foi mantida; na prática essa permanência não ficou muito clara porque segundo a nova Lei a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados não faz mais parte do Balanço Patrimonial. Num primeiro momento a DLPA era para ser substituída pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, mas não se sabe por que isso não aconteceu (REIS, MARION, IUDÍCIBUS, 2008).

Em relação à Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, em seu contexto original a Lei 6404/76 definia que era obrigatória a destinação do resultado do exercício apresentado pelas entidades, mas por outro lado previa que a conta de lucros acumulados poderia encerrar com saldo ao final do exercício social, isso facilitou o possível uso de retenções fraudulentas e não justificadas por parte de algumas entidades. A Lei 11638 eliminou a possibilidade de existência de saldos nessa conta, pelo fato de prever que o lucro líquido do exercício deve ser destinado. A conta lucros acumulados e sua demonstração continuam existindo devendo apresentar suas movimentações de forma isolada ou contidas na Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido, essa conta passa a ser de natureza transitória servindo como base para confrontação com as reservas de lucro e a destinação dos mesmos (CVM - Nota explicativa IN 469, 2008).

Conforme os autores Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), não é a existência da conta que está proibida no Balanço Patrimonial, pois sua demonstração continua sendo válida, o que não pode ser divulgado é saldo positivo no balanço. Portanto a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados continua existindo, e se por acaso suas informações aparecerem de forma bem clara dentro da Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido, observando que essa conta não pode ter saldo positivo, então não será necessário elaborar a DLPA.

#### 2.8.4 Mudanças no Balanço Patrimonial

Ainda em relação às alterações que foram feitas os autores Reis, Marion e Iudícibus (2008), destacam a criação do Intangível dentro do grupo ativo permanente, com isso houve uma separação entre os bens imobilizados e intangíveis.

Os ativos não materiais e outros ativos que estavam classificados nos subgrupos Investimento e Diferido, agora são classificados dentro do subgrupo de intangíveis no balanço, dessa forma proporcionam um entendimento não só na parte física, mas também na sua essência, ligação e natureza. No ativo imobilizado, serão classificados os bens materiais necessários para manter as atividades da entidade ou com essa finalidade, inclusive aqueles decorrentes de transações que repassam para as entidades o benefício, riscos e controle (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009).

Conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), para as companhias abertas já era obrigatória, antes da lei 11.638, a apresentação do subgrupo intangível; a inclusão desta informação passou a ser exigida a partir do ano de 2005, quando entrou em vigência a deliberação 488/05 emitida pela CVM, que já se antecipava ao que posteriormente fora definido pela lei 11.638/07.

Segundo Reis, Marion e Iudícibus (2008), os bens obtidos através de arrendamento mercantil financeiro serão lançados no imobilizado, facilitando uma comparação de métodos de avaliação entre as empresas que compram os bens materiais por meio de financiamentos e aquelas que utilizam arrendamentos mercantis.

Conforme a CVM (Nota explicativa IN 469, 2008), os saldos da conta reservas de reavaliação, com a nova lei, serão mantidos até serem realizados ou estornados, inclusive os saldos daquelas reavaliações que foram feitas utilizando o método de equivalência patrimonial. Aquelas entidades que forem se utilizar do estorno precisam fazê-lo até o final do exercício social e precisam ser mencionados em nota explicativa, e as companhias deixam de ser obrigadas a fazer reavaliações periódicas.

Os bens do ativo imobilizado com a Lei 11638/07 não serão mais reavaliados, e a conta Reserva de Reavaliação deixara de existir. Para os países que estão adequados com as normas internacionais essa reavaliação não é aceita, pois

segundo eles ela entra em atrito com o princípio do registro pelo valor original. Outro motivo que eles encontram para essa afirmação é de que muitas vezes a reavaliação de bens é utilizada para compensação de prejuízo ou aumento de capital próprio, por parte das empresas, causando diferenças na apuração de resultado das demonstrações financeiras, mas o saldo da conta reserva de reavaliação deverá ser mantido até a sua realização ou estornado até o final do exercício (REIS, MARION, IUDÍCIBUS, 2008).

Os autores Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), comentam que o ativo diferido foi mantido com a nova lei, mas de forma restrita ao que se utilizava anteriormente. As despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação efetiva para aumentar as receitas permanecem, em contrapartida outras despesas passam a ser registradas no imobilizado, alinhando se as normas internacionais.

Com a nova Lei, todo o lucro da entidade precisa ser destinado e a conta Lucros acumulados deixa de aparecer no balanço, em contrapartida os lucros ou reversões de lucros serão registrados em uma conta transitória que deverá ser divulgada com saldo zero na Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido. Vale lembrar que a conta Prejuízos Acumulados continua sendo divulgada no balanço patrimonial (REIS, MARION, IUDÍCIBUS, 2008).

Embora na Lei 6404/76, já estava previsto a destinação por parte da empresa de todo o seu lucro, a nova lei veio para reforçar essa questão eliminando totalmente a possibilidade de existência de saldo na conta de lucros acumulados no encerramento do exercício social. A conta de lucros acumulados continuara existindo juntamente com sua movimentação, que deverá ser apresentada na demonstração de mutações do patrimônio líquido com sua natureza transitória servindo de contrapartida para registrar as destinações de lucros e as reversões das reservas de lucros por parte das sociedades de capital aberto (CVM-IN 469, 2008).

Com a criação do subgrupo Ajustes de Avaliação Patrimonial, serão registrados os valores que aumentaram ou diminuiram os elementos do ativo e passivo da empresa, com base no preço de mercado, devendo ser transferidos após sua realização para as contas de aplicação. As aplicações que serão resgatadas continuam sendo corrigidas pelo seu valor original, essa nova forma de contabilização necessariamente dependerá da decisão gerencial da empresa porque os instrumentos financeiros derivativos também serão avaliados e ajustados a valor de mercado, com isso, dependendo da decisão da empresa, pode causar um certo

desconforto para seus usuários, mas essa nova forma de contabilizar ainda não adotou um conjunto de regras específicas para sua correta aplicação (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009).

Segundo a Comissão de Valores Mobiliários (Nota explicativa IN 469, 2008), os ativos e passivos da empresa serão ajustados a valor de mercado quando houver efeitos relevantes que aumentem ou diminuam seu valor, partindo da origem de cada transação, os ajustes devem ser registrados como receitas ou despesas financeiras na conta de aplicações da empresa até sua realização devendo ser detalhadamente explicados e divulgados em notas explicativas.

Os autores Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009), afirmam que os prêmios na emissão de debêntures com a nova lei passam a ser registrados na demonstração de resultado como receitas, e não mais nas reservas de capital, assim como as doações e subvenções que foram realizadas, estas podem ainda servir de base para a formação das reservas de incentivos fiscais.

Com a nova lei, a conta Reserva de Capital poderá manter os saldos de ganhos oriundos de seu capital social, já com relação aos prêmios recebidos na emissão de debêntures, doações ou subvenções existentes no início do exercício, só permanecerão até sua utilização. As doações que foram realizadas deverão ser registradas como receitas na demonstração de resultado do exercício, vale lembrar que estas transações devem constar em notas explicativas até que seja definida uma regra geral para a maneira de sua contabilização (CVM- Nota explicativa IN 469, 2008).

Para não perder o incentivo fiscal, o valor do lucro referente às subvenções não poderá mais ser repassado para os sócios da empresa, por este motivo é que os lucros serão encaminhados para a conta de reservas de incentivos fiscais, em conformidade com as normas internacionais onde todos os valores recebidos mediante esse tipo de transação passam pelo resultado, quando este é negativo já fica estabelecida a sua compensação com a reserva. As parcelas que não foram realizadas no momento do ajuste ao valor de mercado do ativo e do passivo, serão registradas na conta de reservas de lucro a realizar, mas já as receitas não realizadas referentes a doações deixam de ser registradas na conta de resultados de exercícios futuros (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009).

## 2.9 LEI 11.941/09 (CONVERSÃO DA MP 449/08)-NOVAS MUDANÇAS NA LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES.

Em um artigo disponível na rede mundial de computadores, Oliveira (2009), após comentar brevemente sobre a publicação e objetivos da lei 11.638/07, enfatiza que o surgimento dela se deu por meio de idéias (Projeto de lei 3741/00) que ficaram quase sete anos aguardando para serem analisadas e votadas, e que durante este tempo o mundo não parou, ou seja, muitas transformações ocorreram no âmbito econômico, fazendo com que parte das idéias contidas no projeto se tornassem obsoletas. Apesar de estar em parte desatualizado, o projeto foi convertido em lei, o que causou divergências no meio contábil, tributário e fiscal. As principais dúvidas que surgiram não eram sobre as novas estruturas das demonstrações; as dificuldades de entendimento ocorriam em relação aos critérios definidos pela lei 11.638/07 principalmente nos pontos que determinam que a Contabilidade passe a ser realizada de acordo com os padrões internacionais. Outro ponto que gerou dúvidas, e que pelo autor foi considerado o mais interessante, é o fato de que a Contabilidade realizada a partir dos critérios da nova lei, não poderia ser utilizada como base para a tributação.

Visando controlar as possíveis especulações, diminuir as dúvidas que surgiram e atualizar os pontos que ficaram obsoletos devido ao tempo que o projeto ficou aguardando por análise e aprovação, o presidente da República sancionou em 03/12/2008 a MP 449/08. Com o conteúdo desta medida provisória, as dúvidas foram reduzidas e outras situações foram criadas. Em 27/05/2009, a medida provisória 449/08 após ter sido analisada pelo congresso nacional e ter cumprido o prazo legal, foi convertida na lei 11941/09 (OLIVEIRA, 2009).

As mudanças geradas pelas leis 11.638/07 e 11.941/09 são conseqüências da integração do Brasil com o mercado internacional, pois com essa nova realidade, surgiram muitos casos onde informações contábeis precisavam ser enviadas ao exterior. Um bom exemplo de tais casos são as empresas que estão situadas na Europa ou mesmo em outros continentes, e que possuem filial no Brasil, pois elas têm a necessidade de receber informações de suas filiais, e as querem elaboradas no padrão internacional. Então, neste sentido, a lei 11.638/07 apresentou as primeiras mudanças, mas, alguns tópicos precisaram ser ajustados, e isto ocorreu com a edição da MP 449/08, que resultou na lei 11.941/09 (OLIVEIRA, 2009).

Consultando a Lei 11941/09 é possível visualizar que ela altera, além da lei 6.404/76, várias outras legislações, porém, como o foco desse trabalho é a contabilidade de acordo com a lei das sociedades por ações, e mais especificamente as demonstrações contábeis, a internacionalização da contabilidade e o profissional desta ciência, somente as alterações ou inclusões que estejam relacionadas com estes itens, estão expostos nos próximos parágrafos. Também é possível notar que todas as alterações em relação à lei 6.404/76, existentes na MP 449/08, foram mantidas após sua conversão para lei. Sendo assim, no decorrer dos próximos itens desse trabalho, as mudanças que estão sendo demonstradas serão atribuídas diretamente à lei 11941/09.

Ferreira (2008), em artigo que visa comentar as mudanças contábeis na lei 6.404/76, explica que, no balanço patrimonial, após as alterações introduzidas pela lei 11941/09, a composição dos grupos e subgrupos do ativo e do passivo passaram por importantes modificações. No grupo Ativo, a ordem em que são dispostas as contas continuou sendo a mesma, ou seja, por ordem decrescente de grau de liquidez, porém, os grupos passam a ser os seguintes: ativo circulante e ativo não-circulante que é composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. O novo grupo ativo não-circulante absorveu os antigos grupos realizável a longo prazo e ativo permanente, sendo que destes o primeiro passou a ser um subgrupo do ativo não-circulante e o segundo foi extinto e seus subgrupos passaram a fazer parte também do ativo não-circulante, exceto o ativo diferido, que também foi eliminado. A legislação permite que o saldo que existia no ativo diferido em 31/12/08 permaneça no ativo com essa classificação até ser amortizado por completo.

Quanto ao passivo, com base nas alterações introduzidas pela lei 11941/09, a classificação das contas passou a ser feita nos seguintes grupos: passivo circulante, passivo não-circulante e patrimônio líquido que é dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros ações em tesouraria e prejuízos acumulados. O grupo passivo exigível a longo prazo foi extinto e seus valores passaram a integrar o passivo não-circulante. Em uma companhia, as obrigações que vencem até o final do exercício seguinte devem ser classificadas no passivo circulante, se o prazo for maior, a classificação deve ser feita no passivo não-circulante. É importante ressaltar que nas companhias em que o ciclo operacional ultrapassa o tempo de um exercício social, a classificação no circulante

ou não-circulante, independente de se tratar do ativo ou do passivo, deve ser feita considerando o prazo deste ciclo, conforme já ocorria antes da alteração na legislação (FERREIRA, 2008).

O procedimento de separar as contas do Balanço Patrimonial em Circulante e Não Circulante, no Ativo e no Passivo, já era obrigatório para as empresas de capital aberto por força da deliberação 488/05 da CVM, que mesmo antes das alterações introduzidas pelas leis 11638/07 e 11.941/09, antecipava-se ao processo de convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2009).

O autor Ferreira (2008), afirmou que também foi extinto o grupo resultados de exercícios futuros. O saldo apresentado neste grupo na data 31/12/2008, segundo o que determina a lei 11941/09, precisou, na ocasião, ser reclassificado para o passivo não-circulante em conta que representa uma Receita Diferida.

No que diz respeito aos ajustes de avaliação patrimonial, aumentaram os poderes da CVM (comissão de valores mobiliários), pois a nova legislação permite que este órgão defina outras situações, além das que já estão previstas, para aplicação desse critério de avaliação. No momento da avaliação, tais ajustes devem ser lançados no patrimônio líquido, na conta ajustes de avaliação patrimonial. Conforme for ocorrendo a baixa dos itens do ativo e do passivo que foram avaliados, o saldo da conta ajustes de avaliação patrimonial será transferido, na mesma proporção, para o resultado (FERREIRA, 2008).

Com a lei 11941/09 também foram inseridas alterações no que diz respeito à elaboração de notas explicativas. Conforme analisou Ferreira (2008), elas devem conter informações sobre o conteúdo que foi base para a preparação das demonstrações financeiras, publicar as informações que não aparecem nas demonstrações financeiras, mas que são exigências das práticas contábeis adotadas no Brasil e disponibilizar as informações adicionais que, apesar de não estarem previstas dentre aquelas que devem compor as demonstrações financeiras, são relevantes para que a apresentação seja feita de uma forma adequada. Além disso, precisam indicar: os principais critérios que foram utilizados para avaliar os elementos patrimoniais; dados sobre os investimentos em outras sociedades, desde que sejam relevantes; o aumento que novas avaliações possam ter agregado aos elementos do ativo; as dívidas referentes aos elementos do ativo, bem como as responsabilidades garantias perante terceiros; a taxa de juros, as datas de

vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; informações sobre as ações do capital social tais como, quantidade, tipo e classe; as possibilidades para compra de ações liberadas no exercício; os ajustes de exercícios anteriores; e, as situações que ocorreram depois do encerramento do exercício e que podem refletir de forma relevante sobre o resultado e situação financeira da empresa.

Em relação à escrituração contábil, a lei 11941/09 inseriu na lei das sociedades por ações, uma redação parecida com a que nela existia antes da edição da lei 11638/07. Na redação desta lei, era admitido que as exigências fiscais ou legislações especiais, que são aplicadas sobre a atividade que compõe o objeto de uma companhia, e que devido à existência delas se utilizem métodos ou critérios contábeis diferenciados ou outras demonstrações, fossem levadas em consideração quando da realização da escrituração mercantil. A condição para tal procedimento era que em seguida deveriam ser realizados lançamentos contábeis adicionais para garantir que a preparação e divulgação das demonstrações financeiras, fosse realizada com a observância dos princípios e critérios contábeis. Com a lei 11941/09, no momento em que for realizada a escrituração contábil, aqueles registros que são necessários para atender as exigências fiscais e também os registros referentes aos demais tributos que, por sua natureza fiscal, não devem constar na escrituração contábil ou forem diferentes dos lançamentos desta escrituração, deverão ser efetuados de forma exclusiva em livros ou registros contábeis auxiliares, ou livros fiscais (FERREIRA, 2008).

Também foram alterados pela lei 11941/09 os critérios de avaliação do ativo, onde agora as aplicações em instrumentos financeiros, incluindo os derivativos, e em direitos e títulos de créditos, que são classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, devem ser avaliadas pelo valor que realmente pode ser atribuído a elas, ou seja, o valor justo, quando se tratar de aplicações cujo destino seja a negociação ou que estiverem disponíveis para a venda e, pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado de acordo com o que está previsto na legislação ou em contrato, quando se tratar das demais aplicações e dos direitos e títulos de crédito. Para esse tipo de avaliação, é considerado como valor justo o que se consegue obter para os instrumentos financeiros em um mercado ativo, e na falta deste, poderão ser considerados, o valor que se consegue obter no mesmo mercado negociando um instrumento similar, o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros referentes também a um instrumento financeiro similar, ou o valor obtido por



meio de instrumentos disponíveis no meio matemático-estatístico, que definem os preços de instrumentos financeiros (FERREIRA, 2008).

Ferreira (2008) verificou que por meio da lei 11941/09 foram introduzidas também algumas alterações na estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Na opinião dele o legislador teve a intenção de eliminar a denominação “resultados não-operacionais” na DRE, sendo substituídas por “outras receitas e outras despesas”. Outra alteração foi feita no sentido de incluir as participações de titulares de partes beneficiárias, que haviam sido excluídas, por um equívoco, quando da implantação da lei 11638/07.

O conceito de coligação também foi modificado, pois a lei 11941/09 determina que são coligadas aquelas sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. A influência é considerada significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas tomadas de decisão da investida, sem controlá-la. Pode ser usada como exemplo uma situação onde a investidora tem o direito de participar da nomeação de no mínimo um dos administradores da investida. Normalmente quando a investidora é titular de 20% ou mais do capital da outra empresa, deduz-se que ela tenha influência significativa. Pela legislação anterior, seriam consideradas coligadas as sociedades, quando uma participava com 10% ou mais do capital da outra (FERREIRA, 2008).

Com a nova legislação, o método de equivalência patrimonial deve ser usado para avaliar os investimentos em coligadas, sem levar em consideração o percentual de participação da investidora, em controladas e em outras sociedades do mesmo grupo ou que tenham um controle em comum (FERREIRA, 2008).

As alterações que surgiram a partir da implantação das leis 11638/07 e 11941/09, que modificaram o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas, que são calculadas na apuração do lucro líquido do exercício, não terão efeitos na apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT (Regime Tributário de Transição). Nesses casos deverão ser considerados para fins tributários, os métodos e critérios que estavam vigentes na data 31/12/07. Neste sentido, foram fixados critérios para que as doações e subvenções governamentais para investimento e o prêmio recebido na emissão de debêntures sejam incluídos como receita no resultado, de acordo com o regime de competência, mas sem serem tributados pelo imposto de renda (FERREIRA, 2008).

## 2.10 RESUMO DAS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS NA LEI 6.404/76

QUADRO 02 – Resumo das Mudanças nas Demonstrações Financeiras:

Lei 6.404/76 ANTES da LEI 11.638/07	Lei 6.404/76 DEPOIS da LEI 11.638/07	Lei 6.404/76 DEPOIS da LEI 11.941/09
<p><b>Obrigatoriedade</b> de apresentação da DOAR (demonstração das origens e aplicações de recursos)</p>	<p><b>Extinção</b> da DOAR.</p> <p>Obrigatoriedade de apresentação da DFC* (Demonstração do Fluxo de Caixa)</p> <p>*Companhia fechada com PL inferior a R\$ 2.000.000 não será obrigada a elaborar e publicar.</p>	Sem alteração
<p>DVA* (Demonstração do Valor Adicionado)</p> <p>*Apesar de não ser obrigatória, algumas companhias abertas já elaboravam e divulgavam.</p>	<p>DVA* (Demonstração do Valor Adicionado)</p> <p>*Passa a ser obrigatória somente para as companhias abertas.</p>	Sem alteração
<p>Elaboração e divulgação da DMPL (Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido) ou da DLPA (Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados)</p>	<p>Na prática, a DLPA (Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados) foi eliminada, pois não poderá mais existir saldo positivo na conta lucros acumulados, porém, conforme a nova lei ela foi mantida.</p>	Sem alteração

QUADRO 03 – Resumo das Mudanças no Balanço Patrimonial

Lei 6.404/76 ANTES da LEI 11.638/07	Lei 6.404/76 DEPOIS da LEI 11.638/07	Lei 6.404/76 DEPOIS da LEI 11.941/09
<p style="text-align: center;"><b>ATIVO</b></p> <p>Circulante</p> <p>Realizável a longo prazo</p> <p>Permanente</p> <p style="padding-left: 20px;">Investimentos</p> <p style="padding-left: 20px;">Imobilizado</p> <p style="padding-left: 20px;">Diferido</p>	<p style="text-align: center;"><b>ATIVO</b></p> <p>Circulante</p> <p>Realizável a Longo prazo</p> <p>Permanente</p> <p style="padding-left: 20px;">Investimentos</p> <p style="padding-left: 20px;">Imobilizado</p> <p style="padding-left: 20px;"><b>Intangível</b></p> <p style="padding-left: 20px;">Diferido</p>	<p style="text-align: center;"><b>ATIVO</b></p> <p>Circulante</p> <p>Não Circulante</p> <p style="padding-left: 20px;">Realizável a L. prazo</p> <p style="padding-left: 20px;">Investimentos</p> <p style="padding-left: 20px;">Imobilizado</p> <p style="padding-left: 20px;">Intangível</p> <p style="padding-left: 20px;"><del>Diferido</del></p>
<p style="text-align: center;"><b>PASSIVO</b></p> <p>Circulante</p> <p>Exigível a L. prazo</p> <p>Resultado de exercícios futuros</p> <p>Patrimônio Líquido</p> <p style="padding-left: 20px;">Capital Social</p> <p style="padding-left: 20px;">Reservas de Capital</p> <p style="padding-left: 20px;">Reservas de reavaliação</p> <p style="padding-left: 20px;">Reservas de Lucros</p> <p>Lucros ou prejuízos acumulados</p>	<p style="text-align: center;"><b>PASSIVO</b></p> <p>Circulante</p> <p>Exigível a L. prazo</p> <p>Resultado de exercícios futuros</p> <p>Patrimônio Líquido</p> <p style="padding-left: 20px;">Capital Social</p> <p style="padding-left: 20px;">Reservas de Capital</p> <p style="padding-left: 20px;">Ajustes de avaliação patrim.</p> <p style="padding-left: 20px;">Reservas de Lucros</p> <p>Prejuízos acumulados</p>	<p style="text-align: center;"><b>PASSIVO</b></p> <p>Circulante</p> <p>Não Circulante</p> <p>Receitas diferidas</p> <p>Patrimônio Líquido</p> <p style="padding-left: 20px;">Capital Social</p> <p style="padding-left: 20px;">Reservas de Capital</p> <p style="padding-left: 20px;">Ajustes de avaliação patrim.</p> <p style="padding-left: 20px;">Reservas de Lucros</p> <p style="padding-left: 20px;">Ações em tesouraria</p> <p>Prejuízos acumulados</p>

## QUADRO 04 – Resumo das Mudanças na Demonstração do Resultado do Exercício:

Lei 6.404/76 ANTES da LEI 11.638/07• Lei 6.404/76 DEPOIS da LEI 11.638/07• Lei 6.404/76 DEPOIS da LEI 11.941/09• •
Lei 6.404/76 DEPOIS da LEI 11.638/07• Lei 6.404/76 DEPOIS da LEI 11.941/09• •
Lei 6.404/76 DEPOIS da LEI 11.941/09• •
•
Resultados não operacionais
•
Resultados não operacionais
•
Outras Receitas e Outras Despesas
• •

### **3 ESTUDO DE CASO**

Como o questionamento deste trabalho é voltado para identificar se as mudanças que ocorreram na Lei das Sociedades por Ações impactaram nas demonstrações contábeis, são expostas a partir desta etapa, as análises que foram realizadas para se chegar a esta resposta.

Aquelas informações constantes no referencial teórico, que dizem respeito diretamente às demonstrações contábeis, são agora testadas na prática por meio de comparativos utilizando as demonstrações das empresas ROSSI RESIDENCIAL S/A e SERGEN - SERVIÇOS GERAIS DE ENGENHARIA S/A, as quais estão disponíveis para consulta no site da BOVESPA (Bolsa de Valores de São Paulo) e da CVM (Comissão de Valores Mobiliários).

#### **3.1 JUSTIFICATIVAS PARA A ESCOLHA DAS EMPRESAS**

Optou-se por empresas que atuam no ramo da construção civil por existir maior probabilidade de apresentação, nas demonstrações contábeis, de determinadas contas ou grupos de contas que sofreram alterações pelas duas leis estudadas. Um exemplo é a possibilidade da existência do grupo Resultado de Exercícios Futuros alterado para Receitas Diferidas, pois é normal que estas

empresas recebam valores referentes a vendas de imóveis que ainda não foram construídos, ou seja, imóveis vendidos na planta.

### 3.2 HISTÓRICO DA EMPRESA ROSSI

A empresa Rossi foi fundada em 1980; depois de atuar em diferentes ramos de atividade, o grupo inicia no seguimento de construção civil, sendo seu objetivo principal a construção de imóveis residenciais e comerciais. A sede principal da empresa esta localizada na Av. Major Sylvio de Magalhães Padilha, 5200 - Ed. Miami - Morumbi, São Paulo, SP.

### 3.3 HISTÓRICO DA EMPRESA SERGEN

A empresa SERGEN tem como atividades principais a construção civil, edifícios e obras de saneamento, e sua sede está situada na Rua Visconde de Inhaúma, nº 50, CEP 20.091-007, na cidade do Rio de Janeiro-RJ.

### 3.4 ANÁLISES UTILIZANDO AS DEMONSTRAÇÕES DAS EMPRESAS

Para verificar se ocorreram mudanças relacionadas com a DOAR e DMPL, foram comparadas as demonstrações da empresa SERGEN. Quanto às outras demonstrações (DRE e Balanço Patrimonial), em algumas situações, as demonstrações da SERGEN e em outras, da ROSSI.

É importante salientar que o objetivo principal não é verificar se as empresas estão cumprindo as leis, mas verificar como ficaram as demonstrações caso as leis tenham sido observadas.

Se na primeira empresa surgir alguma situação que aparente ser uma particularidade e que, para esclarecimento, seja necessário fazer contato com quem elaborou a demonstração, o que tornaria o trabalho muito abrangente, parte-se então para a análise da mesma demonstração na outra empresa.

### 3.4.1 A DOAR Realmente foi Substituída pela DFC?

A lei 6.404/76, antes de sofrer as alterações que estão sendo tratadas neste estudo, previa a divulgação da DOAR ao fim de cada exercício social.

Como as novas leis passaram a vigorar a partir do ano de 2008, o comparativo foi realizado entre as demonstrações dos períodos encerrados em 31/12/07 e 31/12/08.

QUADRO 05 – Estrutura da DOAR divulgada pela empresa SERGEN em 31/12/2007

<b>ORIGENS DE RECURSOS</b>
DE OPERAÇÕES
Resultado do exercício
- Resultado de equivalência patrimonial
- Depreciação
- Baixas dos bens do permanente
- Participações Minoritárias
DE TERCEIROS
Redução do Realizável a longo prazo
Aumento do exigível a Longo Prazo
Redução dos Investimentos
Receita de Exercícios Futuros
Ajuste de Exercícios Anteriores
<b>APLICAÇÕES DE RECURSOS</b>
Resultado do exercício
Depreciação do Exercício
COM ACIONISTAS E TERCEIROS
Redução do exigível a longo prazo
Aplicações no imobilizado
<b>VARIAÇÃO DO CAP. CIRCULANTE LÍQUIDO</b>
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>
No início do exercício
No final do exercício
<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>
No início do exercício
No final do exercício

Fonte: Adaptado da demonstração original

O quadro 05 foi elaborado a partir da DOAR que está entre as demonstrações componentes do conjunto de informações divulgadas pela empresa SERGEN, referentes ao período que se encerrou em 31/12/07.

Com base nele é possível concluir-se então, que até o ano de 2007, a empresa SERGEN divulgava tal demonstração, conforme as orientações previstas na Lei 6.404/76.

Realizando o mesmo tipo de consulta, porém, informando o ano de 2008, é possível notar que não aparece mais a DOAR entre as informações divulgadas, e, em contra partida, a empresa passa a divulgar a DFC.

QUADRO 06 – Estrutura da DFC Divulgada pela Empresa SERGEN em 31/12/2008

<b>ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>
Resultado do Exercício
Depreciação e Amortização
Redução (aumento) de contas a receber a curto prazo
Redução (aumento) de contas a receber a longo prazo
Aumento(redução de Fornecedores
Aumento (redução) de contas a pagar e provisões
<b>ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS</b>
Compras de Imobilizado
Baixa do imobilizado
Aquisição e/ou ajustes de ações/cotas/investimento
Disponibilidades líq. geradas (aplicadas) nas ativ. de invest.
<b>ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>
Redução das Participações
Ajustes resultados controladas
Pagamentos de empréstimos/debentures
<b>SOMATÓRIO</b>
Aumento (redução) das disponibilidades
Disponibilidades no início do Exercício
Disponibilidade no final do Exercício

Fonte: Adaptado da demonstração original

Nota-se então que no período encerrado em 31/12/08, a Lei 11.638/07 já foi observada pela empresa e, com isso, é possível concluir que ocorreram exatamente as mudanças previstas, ou seja, a DOAR foi substituída pela DFC.



### 3.4.2 A DVA Passou a Fazer Parte das Demonstrações Elaboradas e Divulgadas?

Conforme a lei 11.638/07, a DVA passa a ser obrigatória para as empresa de capital aberto. Como a lei passou a vigorar para o exercício de 2008, o comparativo foi realizado a partir deste exercício em relação ao anterior.

Consultando as informações de 2007, notou-se que realmente não aparece a DVA. Já em 2008, ela está disponível, tanto que com suas informações foi elaborado o quadro 07.

QUADRO 07 – Estrutura da DVA Divulgada pela Empresa SERGEN em 31/12/2008

<b>RECEITAS</b>
Vendas de Mercadoria, Produtos e Serviços
<b>INSUMOS ADQ. DE TERCEIROS ( inclui ICMS e IPI )</b>
Custos das Mercadorias e Serviços Vendidos
Materiais, Energia, Serviços de Terceiros e outros
<b>VALOR ADICIONADO BRUTO</b>
<b>RETENÇÕES</b>
Depreciação, Amortização e Exaustão
<b>VALOR ADICIONADO LÍQ. PROD. PELA ENTIDADE</b>
<b>VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANFERÊNCIA</b>
Resultado de equivalência patrimonial
Receitas financeiras
Outros
<b>VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR</b>
<b>DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>
Pessoal e encargos
Impostos, taxas e contribuições
Juros e aluguéis
Participações Minoritárias
Outras
Lucros retidos / prejuízo do exercício

Fonte: Adaptado da demonstração original

Conclui-se então que, após a nova lei, a DVA passou a compor o conjunto de demonstrações elaboradas e divulgadas pela empresa SERGEN.

### 3.4.4 Houve Alguma Alteração em Relação à DMPL?

Na Lei 6.404/76, antes das alterações que foram inseridas, estava prevista a divulgação da DLPA, podendo ser substituída pela DMPL, uma vez que esta contém uma coluna com as informações daquela.

Dentre as informações da empresa SERGEN, que foram divulgadas para o período de 2007, encontra-se a DMPL.

QUADRO 08 – Estrutura da DMPL Divulgada pela Empresa SERGEN em 31/12/2007

DESCRIÇÃO
<b>SALDO INICIAL</b>
Ajustes de Exercícios Anteriores
Aumento/Redução do Capital Social
Realização de Reservas
Realização de Reservas de reavaliação
Ações em tesouraria
<b>LUCRO/PREJUÍZO DO EXERCÍCIO</b>
Destinações
Reserva legal
Reserva p/ aumento de capital
Reserva p/dividendos
OUTROS
<b>SALDO FINAL</b>

Fonte: Adaptado da demonstração original

Então, nesse período, a apresentação desta demonstração está em conformidade com lei 6.404/76.

A obrigatoriedade da DLPA (que pode ser substituída pela DMPL) foi mantida após as alterações na legislação, e então, consultando as demonstrações divulgadas pela empresa no final do exercício de 2008, verificou-se que a esta demonstração continua sendo apresentada. O quadro 09 foi elaborado a partir de alguns dados da DMPL de 2008.

QUADRO 09 – Estrutura da DMPL Divulgada pela Empresa SERGEN em 31/12/2008

DESCRIÇÃO
<b>SALDO INICIAL</b>
Ajustes de Exercícios Anteriores
Saldo Ajustado
<b>LUCRO/PREJUÍZO DO EXERCÍCIO</b>
Destinações
Dividendos
Juros Sobre o Capital Próprio
Outras destinações
Realização de Reservas de lucros
<b>Ajustes de Avaliação patrimonial</b>
Ajustes de Títulos e Valores Mobiliários
Ajustes Acumulados de Conversão
Ajustes de Combinação de Negócios
Aumento/Redução de Capital Social
Constituição/Realização de Reservas de Capital
Ações em Tesouraria
Outras Transações de capital
OUTROS
<b>SALDO FINAL</b>

Fonte: Adaptado da demonstração original

Observando a estrutura da demonstração, nota-se a inclusão do subgrupo Ajustes de Avaliação Patrimonial.

Como a DMPL demonstra as mudanças que ocorreram nas contas do Patrimônio Líquido, que também foi alterado pelas novas leis, inclusive com o subgrupo mencionado, é normal que ele seja acrescentado.

Diante do exposto, pode-se concluir que não ocorreram alterações diretas na DLPA, mas na origem do conteúdo que ela expõe.

### 3.4.5 É possível notar mudanças no Balanço Patrimonial?

A Lei 6.404/76, em sua redação original, mais precisamente em seu artigo 178, determina a forma como as contas devem ser classificadas e em quais grupos ou subgrupos elas devem ser dispostas no Balanço Patrimonial.

Tal legislação deixa claro que, no Ativo os grupos devem ser: Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo prazo e Ativo Permanente, sendo que este último deve ser dividido em, Investimento, Imobilizado e Diferido. No Passivo os grupos a serem utilizados são: Passivo Circulante, Passivo Exigível a Longo prazo, Resultado de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido. Este último precisa ser dividido em Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação, Reservas de Lucros e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Nos quadros 10 e 11, elaborados com base nos dados do Balanço Patrimonial divulgado pela empresa ROSSI no final do período de 2005, é possível notar que os grupos e subgrupos foram demonstrados conforme previsto na legislação da época.

QUADRO 10 – Grupos e Subgrupos do Ativo no Balanço Patrimonial da Rossi em 31/12/05

Código da Conta	Descrição da Conta
<b>1.01</b>	<b>Ativo Circulante</b>
1.01.01	Disponibilidades
1.01.02	Créditos
1.01.03	Estoques
1.01.04	Outros
<b>1.02</b>	<b>Ativo Realizável a L. prazo</b>
1.02.01	Créditos Diversos
1.02.02	Créditos com pessoas Ligadas
1.02.03	Outros
<b>1.03</b>	<b>Ativo Permanente</b>
<b>1.03.01</b>	<b>Investimentos</b>
<b>1.03.02</b>	<b>Imobilizado</b>
<b>1.03.03</b>	<b>Diferido</b>

Fonte: Adaptado da demonstração original

Os grupos Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo prazo e Ativo Permanente foram utilizados na demonstração, estão dispostos na ordem correta e estão no mesmo nível de classificação. A empresa também observou a divisão que deve ocorrer no Ativo Permanente, dividindo-o em Investimentos, Imobilizado e Diferido.

QUADRO 11 – Grupos e Subgrupos do Passivo no Balanço Patrimonial da Rossi em 31/12/05

<b>Código da Conta</b>	<b>Descrição da Conta</b>
<b>2.01</b>	<b>Passivo Circulante</b>
2.01.01	Empréstimos e Financiamentos
2.01.02	Debêntures
2.01.03	Fornecedores
2.01.04	Impostos, taxas e Contribuições
2.01.05	Dividendos a Pagar
2.01.06	Provisões
2.01.07	Dívidas com pessoas Ligadas
2.01.08	Outros
<b>2.02</b>	<b>Passivo exigível a L. prazo</b>
2.02.01	Empréstimos e Financiamentos
2.02.02	Debêntures
2.02.03	Provisões
2.02.04	Dívidas com Pessoas Ligadas
2.02.05	Outros
<b>2.03</b>	<b>Result. de Exercícios Futuros</b>
<b>2.05</b>	<b>Patrimônio Líquido</b>
<b>2.05.01</b>	<b>Capital Social Realizado</b>
<b>2.05.02</b>	<b>Reservas de Capital</b>
<b>2.05.03</b>	<b>Reservas de Reavaliação</b>
<b>2.05.04</b>	<b>Reservas de Lucro</b>
<b>2.05.05</b>	<b>Lucros/Prej. Acumulados</b>

Fonte: Adaptado da demonstração original

No passivo, as informações também estão dispostas conforme o que determinava a Lei 6.404/76, pois os quatro grupos foram demonstrados e encontram-se no mesmo nível classificação. O Patrimônio Líquido foi dividido, resultando nos subgrupos previstos na legislação.

Com base nos dois quadros anteriores, é possível afirmar que até o final de 2005 não foram apresentadas mudanças.

No balanço apresentado pela empresa em 2006, é possível notar algumas mudanças na disposição dos grupos em relação ao período anterior.

QUADRO 12 – Grupos e Subgrupos do Ativo no Balanço Patrimonial da Rossi em 31/12/06

Código da Conta	Descrição da Conta
<b>1.01</b>	<b>Ativo Circulante</b>
1.01.01	Disponibilidades
1.01.02	Créditos
1.01.03	Estoques
1.01.04	Outros
<b>1.02</b>	<b>Ativo não Circulante</b>
<b>1.02.01</b>	<b>Ativo Realizável a L. Prazo</b>
<b>1.02.02</b>	<b>Ativo Permanente</b>
1.02.02.01	Investimentos
1.02.02.02	Imobilizado
<b>1.02.02.03</b>	<b>Intangível</b>
1.02.02.04	Diferido

Fonte: Adaptado da demonstração original

O Ativo foi subdividido em Ativo Circulante e Ativo Não Circulante, sendo que no primeiro foram mantidos os mesmos subgrupos, enquanto que no segundo, o Realizável a Longo Prazo e o Permanente, passaram a ser considerados subgrupos.

Apesar de o Ativo Permanente ter se tornado um subgrupo do Ativo Não Circulante, ele continuou com sua estrutura anterior acrescida do subgrupo Intangível.

QUADRO 13 – Grupos e Subgrupos do Passivo no Balanço Patrimonial da Rossi em 31/12/06

<b>Código da Conta</b>	<b>Descrição da Conta</b>
<b>2.01</b>	<b>Passivo Circulante</b>
2.01.01	Empréstimos e Financiamentos
2.01.02	Debêntures
2.01.03	Fornecedores
2.01.04	Impostos, taxas e Contribuições
2.01.05	Dividendos a Pagar
2.01.06	Provisões
2.01.07	Dívidas com pessoas Ligadas
2.01.08	Outros
<b>2.02</b>	<b>Não Circulante</b>
<b>2.02.01</b>	<b>Passivo exigível a L. prazo</b>
<b>2.02.02</b>	<b>Result. de Exercícios Futuros</b>
<b>2.04</b>	<b>Patrimônio Líquido</b>
<b>2.04.01</b>	<b>Capital Social Realizado</b>
<b>2.04.02</b>	<b>Reservas de Capital</b>
<b>2.04.03</b>	<b>Reservas de Reavaliação</b>
<b>2.04.04</b>	<b>Reservas de Lucro</b>
<b>2.04.05</b>	<b>Lucros/Prejuízos Acumulados</b>

Fonte: Adaptado da demonstração original

O Passivo foi subdividido em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante, sendo que no primeiro foram mantidos os mesmos subgrupos, enquanto que no segundo, o Exigível a Longo Prazo e o Resultado de Exercícios Futuros, passaram a ser considerados subgrupos do Passivo Não Circulante.

Com relação ao Patrimônio Líquido, é possível observar que não houve alterações, ou seja, os grupos foram mantidos com a mesma estrutura.

Essas mudanças que foram visualizadas, tanto no Ativo, quanto no Passivo, se deram pelo fato de que a Rossi Residencial é uma companhia aberta e está sujeita às deliberações emitidas pela CVM. Neste caso, conforme a deliberação 488/05, devem ser divididos, em Circulante e Não Circulante, os grupos do Ativo e do Passivo. Da mesma forma, com base na deliberação citada, está correta inclusão, por parte da Rossi, do subgrupo Intangível no Permanente.

Com base nas demonstrações deste período é possível concluir que mesmo antes de entrarem em vigor as leis estudadas neste trabalho, as empresas que eram obrigadas a seguir as deliberações da CVM já apresentavam alterações em suas demonstrações.

O Balanço apresentado pela empresa Rossi, referente ao ano de 2007, foi apresentado sem mudanças em relação ao período anterior.

QUADRO 14 – Grupos e Subgrupos do Ativo no Balanço Patrimonial da Rossi em 31/12/07

Código da Conta	Descrição da Conta
<b>1.01</b>	<b>Ativo Circulante</b>
1.01.01	Disponibilidades
1.01.02	Créditos
1.01.03	Estoques
1.01.04	Outros
<b>1.02</b>	<b>Ativo não Circulante</b>
<b>1.02.01</b>	<b>Ativo Realizável a L. Prazo</b>
<b>1.02.02</b>	<b>Ativo Permanente</b>
1.02.02.01	Investimentos
1.02.02.02	Imobilizado
1.02.02.03	Intangível
1.02.02.04	Diferido

Fonte: Adaptado da demonstração original

QUADRO 15 – Grupos e Subgrupos do Passivo no Balanço Patrimonial da Rossi em 31/12/07

Código da Conta	Descrição da Conta
<b>2.01</b>	<b>Passivo Circulante</b>
2.01.01	Empréstimos e Financiamentos
2.01.02	Debêntures
2.01.03	Fornecedores
2.01.04	Impostos, taxas e Contribuições
2.01.05	Dividendos a Pagar
2.01.06	Provisões
2.01.07	Dívidas com pessoas Ligadas
2.01.08	Outros
<b>2.02</b>	<b>Não Circulante</b>
<b>2.02.01</b>	<b>Passivo exigível a L. prazo</b>
<b>2.02.02</b>	<b>Result. de Exercícios Futuros</b>
<b>2.04</b>	<b>Patrimônio Líquido</b>
2.04.01	Capital Social Realizado
2.04.02	Reservas de Capital
2.04.03	Reservas de Reavaliação
2.04.04	Reservas de Lucro
2.04.05	Lucros/Prejuízos Acumulados

Fonte: Adaptado da demonstração original

Por se tratar de uma empresa de capital aberto, continuou-se observando a lei 6.404/76 e as instruções da CVM.



Quanto ao Balanço apresentado pela empresa Rossi para o ano de 2008, que se trata de um período já abrangido pela lei 11.638/07 e MP 449/08 (que em 2009 foi convertida para a lei 11.941/09), são mínimas as diferenças em relação ao período anterior, pois conforme já observado, para as empresas de capital aberto, as mudanças relevantes no que diz respeito à apresentação das demonstrações já ocorreram em 2006.

QUADRO 16 – Grupos e Subgrupos do Ativo no Balanço Patrimonial da Rossi em 31/12/08

<p><b>Código da Conta</b> • <b>Descrição da Conta</b> • <b>1.01</b> • <b>Ativo Circulante</b> • 1.01.01 • Disponibilidades • 1.01.02 • Créditos • 1.01.03 • Estoques • 1.01.04 • Outros • <b>1.02</b> • <b>Ativo não Circulante</b> • 1.02.01 • Ativo Realizável a Longo Prazo • 1.02.02 • Ativo Permanente • 1.02.02.01 • Investimentos • 1.02.02.02 • Imobilizado • 1.02.02.03 • Intangível • <b>1.02.02.04</b> • <b>Diferido</b> • • Fonte: Adaptado da demonstração original</p> <p><b>Descrição da Conta</b> • <b>1.01</b> • <b>Ativo Circulante</b> • 1.01.01 • Disponibilidades • 1.01.02 • Créditos • 1.01.03 • Estoques • 1.01.04 • Outros • <b>1.02</b> • <b>Ativo não Circulante</b> • 1.02.01 • Ativo Realizável a Longo Prazo • 1.02.02 • Ativo Permanente • 1.02.02.01 • Investimentos • 1.02.02.02 • Imobilizado • 1.02.02.03 • Intangível • <b>1.02.02.04</b> • <b>Diferido</b> • • Fonte: Adaptado da demonstração original</p> <p>• <b>1.01</b> • <b>Ativo Circulante</b> • 1.01.01 • Disponibilidades • 1.01.02 • Créditos • 1.01.03 • Estoques • 1.01.04 • Outros • <b>1.02</b> • <b>Ativo não Circulante</b> • 1.02.01 • Ativo Realizável a Longo Prazo • 1.02.02 • Ativo Permanente • 1.02.02.01 • Investim</p>	
---	--

entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**  
**• Diferido• •** Fonte:  
 Adaptado da demonstração original

### **1.01• Ativo**

**Circulante• •**1.01.01• Disponibilidades• •1.01.02• Créditos• •1.01.03• Estoques• •1.01.04• Outros• •**1.0**

### **2• Ativo não**

**Circulante• •**1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**  
**• Diferido• •** Fonte:  
 Adaptado da demonstração original

### **Ativo**

**Circulante• •**1.01.01• Disponibilidades• •1.01.02• Créditos• •1.01.03• Estoques• •1.01.04• Outros• •**1.0**

### **2• Ativo não**

**Circulante• •**1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**  
**• Diferido• •** Fonte:  
 Adaptado da demonstração original

•1.01.01• Disponibilidades• •1.01.02• Créditos• •1.01.03• Estoques• •1.01.04• Outros• •**1.02• Ativo não Circulante• •**1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**  
**• Diferido• •** Fonte:  
 Adaptado da demonstração original

1.01.01• Disponibilidades• •1.01.02• Créditos• •1.01.03• Estoques• •1.01.04• Outros• •**1.02• Ativo não Circulante• •**1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investim

entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**

• **Diferido**• •

Fonte:

Adaptado da demonstração original

Disponibilidades• •1.01.02• Créditos  
• •1.01.03• Estoques• •1.01.04• Outros• •**1.02• Ativo não**

**Circulante**• •1.02.01• Ativo

Realizável a Longo

Prazo• •1.02.02• Ativo

Permanente• •1.02.02.01• Investim

entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.

02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**

• **Diferido**• •

Fonte:

Adaptado da demonstração original

•1.01.02• Créditos• •1.01.03• Estoq

ues• •1.01.04• Outros• •**1.02• Ati**

**vo não**

**Circulante**• •1.02.01• Ativo

Realizável a Longo

Prazo• •1.02.02• Ativo

Permanente• •1.02.02.01• Investim

entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.

02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**

• **Diferido**• •

Fonte:

Adaptado da demonstração original

1.01.02• Créditos• •1.01.03• Estoqu

es• •1.01.04• Outros• •**1.02• Ativ**

**o não**

**Circulante**• •1.02.01• Ativo

Realizável a Longo

Prazo• •1.02.02• Ativo

Permanente• •1.02.02.01• Investim

entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.

02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**

• **Diferido**• •

Fonte:

Adaptado da demonstração original

Créditos• •1.01.03• Estoques• •1.0

1.04• Outros• •**1.02• Ativo não**

**Circulante**• •1.02.01• Ativo

Realizável a Longo

Prazo• •1.02.02• Ativo

Permanente• •1.02.02.01• Investim

entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.

02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**

• **Diferido**• •

Fonte:

Adaptado da demonstração original

•1.01.03• Estoques• •1.01.04• Outros• **•1.02• Ativo não Circulante•** •1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• **•1.02.02.04• Diferido•** • Fonte: Adaptado da demonstração original

1.01.03• Estoques• •1.01.04• Outros• **•1.02• Ativo não Circulante•** •1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• **•1.02.02.04• Diferido•** • Fonte: Adaptado da demonstração original

Estoques• •1.01.04• Outros• **•1.02• Ativo não Circulante•** •1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• **•1.02.02.04• Diferido•** • Fonte: Adaptado da demonstração original

•1.01.04• Outros• **•1.02• Ativo não Circulante•** •1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• **•1.02.02.04• Diferido•** • Fonte: Adaptado da demonstração original

1.01.04• Outros• **•1.02• Ativo não Circulante•** •1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• **•1.02.02.04• Diferido•** • Fonte:

Adaptado da demonstração original

Outros• •**1.02• Ativo não Circulante**• •1.02.01• Ativo Realizável a Longo  
 Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04• Diferido**• • Fonte:  
 Adaptado da demonstração original

•**1.02• Ativo não Circulante**• •1.02.01• Ativo Realizável a Longo  
 Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04• Diferido**• • Fonte:  
 Adaptado da demonstração original

**1.02• Ativo não Circulante**• •1.02.01• Ativo Realizável a Longo  
 Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04• Diferido**• • Fonte:  
 Adaptado da demonstração original

**Ativo não Circulante**• •1.02.01• Ativo Realizável a Longo  
 Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04• Diferido**• • Fonte:  
 Adaptado da demonstração original

•1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04• Diferido**• • Fonte:  
 Adaptado da demonstração original

1.02.01• Ativo Realizável a Longo Prazo• •1.02.02• Ativo Permanente• •1.02.02.01• Investim

entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.  
02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**  
• **Diferido**• • Fonte:  
Adaptado da demonstração original

Ativo Realizável a Longo  
Prazo• •1.02.02• Ativo  
Permanente• •1.02.02.01• Investim  
entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.  
02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**  
• **Diferido**• • Fonte:  
Adaptado da demonstração original

•1.02.02• Ativo  
Permanente• •1.02.02.01• Investim  
entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.  
02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**  
• **Diferido**• • Fonte:  
Adaptado da demonstração original

1.02.02• Ativo  
Permanente• •1.02.02.01• Investim  
entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.  
02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**  
• **Diferido**• • Fonte:  
Adaptado da demonstração original

Ativo  
Permanente• •1.02.02.01• Investim  
entos• •1.02.02.02• Imobilizado• •1.  
02.02.03• Intangível• •**1.02.02.04**  
• **Diferido**• • Fonte:  
Adaptado da demonstração original

•1.02.02.01• Investimentos• •1.02.0  
2.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Inta  
ngível• •**1.02.02.04• Diferido**•  
1.02.02.01• Investimentos• •1.02.02  
.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intan  
gível• •**1.02.02.04• Diferido**• •  
Fonte: Adaptado da demonstração  
original

Investimentos• •1.02.02.02• Imobiliz  
ado• •1.02.02.03• Intangível• •**1.02**  
**.02.04• Diferido**• •  
Fonte: Adaptado da demonstração  
original

•1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.  
03• Intangível• •**1.02.02.04• Dife**  
**rido**• • Fonte: Adaptado

da demonstração original
1.02.02.02• Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• • <b>1.02.02.04• Diferido• •</b> Fonte: Adaptado da demonstração original
Imobilizado• •1.02.02.03• Intangível• • <b>1.02.02.04• Diferido• •</b> Fonte: Adaptado da demonstração original
•1.02.02.03• Intangível• • <b>1.02.02.04• Diferido• •</b> Fonte: Adaptado da demonstração original
1.02.02.03• Intangível• • <b>1.02.02.04• Diferido• •</b> Fonte: Adaptado da demonstração original
Intangível• • <b>1.02.02.04• Diferido• •</b> Fonte: Adaptado da demonstração original
• <b>1.02.02.04• Diferido• •</b> Fonte: Adaptado da demonstração original
<b>1.02.02.04• Diferido• •</b> Fonte: Adaptado da demonstração original
<b>Diferido• •</b> Fonte: Adaptado da demonstração original

Fonte: Adaptado da demonstração original

Entretanto, em um primeiro momento, ficou a dúvida sobre ainda continuar aparecendo o subgrupo Diferido, pois conforme a MP449/08 (Lei 11.941/09) ele deve ser eliminado da estrutura do Balanço Patrimonial.

Após analisar o Balanço Patrimonial que a empresa divulgou também por meio de relatório, tal dúvida foi esclarecida, pois neste documento o subgrupo Diferido não aparece mais, conforme o quadro 17 a seguir.

Aparentemente, quando a demonstração é acessada na tela de consulta ou por meio do programa específico que permite fazer o *download*, existe um modelo padrão para a demonstração e, por isso, o Diferido continua aparecendo. Essa

conclusão pode ser reforçada se for levado em consideração que as contas com saldo zero, incluindo o próprio diferido, continuam sendo demonstradas. Já nos relatórios, as mesmas demonstrações são divulgadas, porém, somente com as contas que possuem saldo.

QUADRO 17 – Grupos e Subgrupos do Ativo no Balanço Patrimonial da Rossi divulgado via relatório em 31/12/08

<b>ATIVO CIRCULANTE</b>
Caixa e Bancos
Aplicações Financeiras
Contas a Receber de Clientes
Imóveis a Comercializar
Dividendos a Receber
Despesas Antecipadas
Partes Relacionadas
Imposto de Renda e Contrib. Social Diferidos
Outros Créditos
<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>
<b>Realizável a Longo Prazo</b>
Aplicações Financeiras
Contas a Receber de Clientes
Imóveis a Comercializar
Partes Relacionadas
Imposto de Renda e Contrib. Social Diferidos
<b>Investimentos</b>
<b>Imobilizado</b>
<b>Intangível</b>
<b>TOTAL DO ATIVO.</b>

Fonte: Adaptado da demonstração original

Então, no Ativo, a estrutura do Balanço já está conforme as leis vigentes, ou seja, ocorreu a divisão do Circulante e Não Circulante, bem como a inclusão do subgrupo Intangível no Permanente e a eliminação do Diferido.



No Passivo do Balanço Patrimonial de 31/12/08, também são notadas poucas diferenças em relação ao período anterior, pois as principais, que são a separação do Circulante e Não Circulante, já vinham sendo praticadas pelo fato de a empresa ser uma companhia aberta.

QUADRO 18 – Grupos e Subgrupos do Passivo no Balanço Patrimonial da Rossi em 31/12/08

<b>Código da Conta</b>	<b>Descrição da Conta</b>
<b>2.01</b>	<b>Passivo Circulante</b>
2.01.01	Empréstimos e Financiamentos
2.01.02	Debêntures
2.01.03	Fornecedores
2.01.04	Impostos, taxas e Contribuições
2.01.05	Dividendos a Pagar
2.01.06	Provisões
2.01.07	Dívidas com pessoas Ligadas
2.01.08	Outros
<b>2.02</b>	<b>Não Circulante</b>
2.02.01	Passivo exigível a Longo prazo
<b>2.03</b>	<b>Resultado de Exercícios Futuros</b>
<b>2.04</b>	<b>Part. acionistas não controladores</b>
<b>2.05</b>	<b>Patrimônio Líquido</b>
2.05.01	Capital Social Realizado
2.05.02	Reservas de Capital
2.05.03	Reservas de Reavaliação
2.05.04	Reservas de Lucro
<b>2.05.05</b>	<b>Ajustes de Avaliação Patrimonial</b>
<b>2.04.05</b>	<b>Lucros/Prejuízos Acumulados</b>
2.04.06	Adiant. Futuro Aumento de Capital

Fonte: Adaptado da demonstração original

Nota-se a inclusão do subgrupo Ajustes de Avaliação Patrimonial, o que está correto, pois está previsto na nova legislação que ele passe a fazer parte do Patrimônio Líquido.

No entanto, surgiram dúvidas com relação a continuar figurando no Passivo o subgrupo Resultado de Exercícios Futuros e no Patrimônio Líquido os subgrupos Reservas de Reavaliação e Lucros ou Prejuízos Acumulados; e, por outro lado, notou-se a falta de inclusão do subgrupo Ações em Tesouraria.

Mas logo em seguida, quando a mesma demonstração também foi analisada por meio do relatório divulgado pela empresa, a dúvida foi esclarecida, pois ficou claro que ocorre a mesma situação do Ativo, ou seja, para o tipo de divulgação que pode ser visualizada na tela ou por meio do programa específico para *download*, existe um modelo padrão onde constam contas com saldo zero ou que não estão mais sendo usadas.

No Balanço que foi demonstrado via relatório, que pode ser visualizado no relatório abaixo, não aparece mais o subgrupo Resultado de Exercícios Futuros e, da mesma forma, no Patrimônio Líquido, não aparecem os subgrupos Reservas de Reavaliação e Lucros ou Prejuízos Acumulados. E, no caso das Ações em tesouraria, nota-se que o subgrupo passou a fazer parte da estrutura.

QUADRO 19 – Grupos e Subgrupos do Passivo no Balanço Patrimonial da Rossi divulgado via relatório em 31/12/08

<b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>
Financiamentos para construção
Empréstimos para capital de giro
Contas a pagar por aquisição terrenos
Debêntures
Provisão para contingências
Provisão para garantias
Adiantamentos de clientes
Partes relacionadas
Impostos e contribuições diferidos
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
Capital Social
Reserva de capital - ágio
Reserva legal
Reserva de retenção de lucros
<b>Ações em tesouraria</b>

Fonte: Adaptado da demonstração original

A nova legislação prevê que o grupo Resultado de Exercícios Futuros deve ser eliminado e seu saldo reclassificado para Passivo Não Circulante, em conta denominada Receitas Diferidas. Para evidenciar tal mudança, foi utilizado o Balanço Patrimonial da empresa SERGEN, que foi divulgado via relatório em 31/12/08, pois na empresa ROSSI, esta conta não figurou no Balanço Patrimonial, provavelmente

por não existir saldo na ocasião do encerramento. No quadro 20 é possível visualizar a conta Receitas Diferidas dentre as demais do Passivo Não Circulante.

QUADRO 20 – Grupos e Subgrupos do Passivo no Balanço Patrimonial da SERGEN divulgado via relatório em 31/12/08

<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>
Fornecedores
Provisão para férias
Impostos, Taxas e Contribuições Diversas
Dividendos a pagar
Instituições Financeiras
Outros Débitos
Obrigações Trabalhistas, Sociais e Fiscais
<b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>
Obrigações Pendentes de decisão judicial
Obrigações Trabalhistas, Sociais e Fiscais
Dívidas Diferidas
Credoras Controladas e Coligadas
<b>Receitas Diferidas</b>
<b>PARTICIPAÇÕES MINORITÁRIAS</b>
<b>PATRIMONIO LÍQUIDO</b>
<b>CAPITAL REALIZADO</b>
<b>RESERVA DE REAVALIAÇÃO</b>
<b>RESERVA DE LUCROS</b>
Reserva Legal
Reserva para aumento de capital
Reserva para Dividendos/Lucros a realizar
<b>TOTAL DO PASSIVO.</b>

Notou-se então que ocorreram na prática várias mudanças no Balanço Patrimonial, e que elas estão conforme as disposições previstas pelas duas novas leis.

#### 3.4.6 As alterações na legislação também refletiram na estrutura da DRE?

De acordo com a Lei 6.404/76, a DRE também faz parte da relação de demonstrações que devem ser elaboradas e divulgadas pelas empresas. A partir das mudanças na legislação, foi eliminada a denominação “Resultados Não Operacionais, sendo substituída por Outras Receitas e Outras Despesas.

Os quadros 21 e 22 foram elaborados com base nas demonstrações apresentadas pela empresa SERGEN para os períodos de 2007 e 2008 respectivamente. Ao visualizar tais quadros é possível notar a mudança na estrutura da DRE.

QUADRO 21 – Estrutura da DRE da empresa SERGEN divulgada via relatório em 31/12/07

RECEITA BRUTA
Deduções s/ Receita
RECEITA LÍQUIDA
CUSTO DE OBRAS
LUCRO BRUTO
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS
Resultado Financeiro
Despesas Comerciais
Despesas Gerais e Administrativas
Remuneração dos administradores
Resultado de equivalência patrimonial
Depreciação
(-) Lançada em custo
Outras receitas (despesas) operacionais
<b>RESULTADO OPERACIONAL</b>
<b>RECEITAS (DESPESAS) NÃO OPERACIONAIS</b>
<b>RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E IMP. DE RENDA</b>
PARTICIPAÇÕES MINORITÁRIAS
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
POR LOTE DE MIL AÇÕES DO CAPITAL SOCIAL FINAL

QUADRO 22 – Estrutura da DRE da empresa SERGEN divulgada via relatório em 31/12/08

RECEITA BRUTA
Deduções s/ Receita
RECEITA LÍQUIDA
CUSTO DE OBRAS
LUCRO BRUTO
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS
Resultado Financeiro
Despesas Comerciais
Despesas Gerais e Administrativas
Remuneração dos administradores
Resultado de equivalência patrimonial
Depreciação
(-) Lançada em custo
Outras receitas (despesas) operacionais
<b>RESULTADO OPERACIONAL</b>
<b>OUTRAS RECEITAS</b>
<b>RESULTADO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E IMP. DE RENDA</b>
PARTICIPAÇÕES MINORITÁRIAS
LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
POR LOTE DE MIL AÇÕES DO CAPITAL SOCIAL FINAL

Em 2007 figurava o grupo Receitas ou Despesas Não Operacionais; em 2008 foi substituído por **Outras Receitas**, que também poderia ser Outras Despesas caso estas fossem maiores.

Assim, pode-se concluir que a estrutura da DRE foi modificada, e que isto ocorreu conforme está previsto na legislação atualizada.

#### 3.4.6 Análise do Estudo de Caso

Analizando as demonstrações contábeis das empresas mencionadas neste estudo de caso, que atuam no ramo da construção civil, e por este motivo é que foram selecionadas por terem uma facilidade maior de apresentar os grupos de contas que foram inseridos ou excluídos das demonstrações contábeis, através das leis 11638/07 e 11941/09, pode-se verificar que as duas empresas apresentaram as diferenças previstas na elaboração e divulgação de suas demonstrações.

Com relação à divulgação da DOAR (Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos), é possível verificar pelo estudo, que a empresa SERGEN fez a divulgação no ano de 2007 conforme estava previsto pela lei 6404/76 (Lei das Sociedades por ações). No ano de 2008, ainda sobre esta demonstração, é possível observar que a empresa seguiu as orientações previstas pela lei 11638/07, ou seja, a extinção da DOAR e a inclusão da DFC (Demonstração do Fluxo de Caixa) que é obrigatória para as companhias de capital aberto, na divulgação de suas demonstrações contábeis.

A lei 11638/07 também estabelece que as companhias de capital aberto são obrigadas a elaborar e divulgar a DVA (Demonstração do Valor Adicionado); com base nesta obrigatoriedade exigida pela nova lei, é possível notar que a empresa citada acima seguiu essas orientações e, na divulgação das demonstrações do ano de 2008, a mesma já incluiu a DVA em seu conjunto.

A lei 6404/76, em seu texto original, prevê que a DLPA (Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados) pode ser substituída pela DMPL (Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido) pelo fato desta última demonstração apresentar em sua estrutura informações divulgadas pela DLPA. Portanto, neste sentido, a empresa observou tais orientações e fez a divulgação da DMPL em suas demonstrações de 2007.

No ano de 2008 a DMPL continuou a ser elaborada e divulgada pela empresa SERGEN, mas conforme a legislação atualizada, foi inserido o subgrupo Ajustes de Avaliação Patrimonial em sua estrutura; este subgrupo foi inserido na demonstração devido a ele fazer parte do Patrimônio Líquido, e já que esta demonstração tem o objetivo de apresentar as variações do Patrimônio Líquido da empresa, então é normal que este subgrupo faça parte de seu texto, ou seja, está correta a inclusão do novo subgrupo.

Continuando a análise desse estudo, observa-se que a empresa Rossi fez a divulgação de seu balanço patrimonial do ano calendário de 2005 conforme estava previsto na lei 6404/76, com isso, é possível notar então, que não houve alteração em nenhum dos grupos. Ao observarmos esta mesma demonstração referente ao ano calendário de 2006, nota se algumas alterações devido a empresa ter observado a deliberação 488/05 imposta pela CVM para as companhias de capital aberto, que prevê a divisão em Circulante e Não Circulante, para os grupos do Ativo e do Passivo, acrescido do subgrupo Intangível no ativo Permanente.

Ao observar o balanço patrimonial apresentado pela empresa em 2007, verifica se que não houve alterações em relação ao período anterior. No ano de 2008 as empresas já eram obrigadas a fazer a divulgação de suas demonstrações observando as alterações trazidas pela lei 11638/07 e MP 449/08, que além das mudanças já citadas acima, esta nova legislação prevê ainda a eliminação do subgrupo diferido do ativo permanente, eliminação do subgrupo reservas de reavaliação e inclusão do subgrupo Ajustes de Avaliação Patrimonial dentro do Patrimônio Líquido, exclusão da possibilidade de saldo positivo na conta de Lucros Acumulados, reclassificação do subgrupo Resultado de Exercícios Futuros para Receitas Diferidas.

Mesmo com as duvidas que surgiram no estudo de caso referente ao ativo e passivo do balanço divulgado em 2008 mas que já foram esclarecidas, é possível verificar que as empresas analisadas no estudo estão seguindo as orientações previstas pela nova legislação.

Com relação a demonstração de resultado de exercício apresentado pela empresa Sergen no ano de 2007 e 2008 respectivamente, pode se notar que esta demonstração esta em conformidade com o previsto pela nova legislação, ou seja, o desaparecimento do grupo Resultados não Operacionais e o aparecimento do grupo Outras Receitas ou Despesas.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A partir do presente estudo foi possível notar que a Contabilidade realmente está passando por transformações, as novas leis estão sendo responsáveis pela concretização de mudanças que vinham sendo almejadas a três décadas. Isto está sendo muito importante, pois agora a Teoria da Contabilidade passa a ter mais força, ou seja, os procedimentos contábeis passam a ser realizados levando em consideração muitos dos pontos que nela estavam previstos, mas que não tinham efeito na prática. As mudanças que foram inseridas reduziram significativamente a influência da legislação tributária sobre a Contabilidade.

Aumentam as chances de investimentos estrangeiros no Brasil, pois as Demonstrações Contábeis, se elaboradas com a nova estrutura, podem ser interpretadas com mais facilidade, por estarem convergindo para o padrão utilizado internacionalmente. Os investidores passam a ter mais confiança, pois conseguem saber com mais facilidade qual é a situação real das empresas escolhidas para aplicação de recursos.

As mudanças a partir das novas leis são um primeiro passo para que a Contabilidade brasileira alcance no futuro uma padronização com as normas internacionais. O objetivo principal é fazer com que a Contabilidade tenha melhores condições de avaliar o patrimônio e a saúde financeira das empresas, possibilitando, dessa forma apresentar demonstrações com um maior grau de confiança e entendimento para os diversos usuários da informação contábil.

Com a análise que foi realizada a partir do estudo de caso, foi possível notar que na prática ocorreram mudanças na forma de elaboração das Demonstrações Contábeis e que elas estão dentro daquilo que está previsto na legislação atualizada.

As empresas estudadas, pelo fato de terem elaborado e divulgado a DFC, passaram a proporcionar maior facilidade de entendimento para os usuários interessados em suas informações, pois trata-se de uma demonstração que é apresentada de forma bem simplificada, além de ser muito utilizada internacionalmente.

Elaborando e divulgando a DVA, as empresas demonstram o quanto produziram de riqueza e como esta riqueza foi distribuída entre os fatores que contribuíram para a sua formação. Esta mudança também reflete positivamente para as empresas, pois também proporciona transparência nas informações o que significa muito, principalmente para os investidores de outros países.

Mudanças significativas também ocorreram no Balanço Patrimonial, e esta demonstração passou a ser apresentada com novos grupos e subgrupos. Com isso, ocorreu também uma convergência direcionada para os padrões utilizados internacionalmente, proporcionando a realização de análises e comparativos com maior facilidade.

A demonstração de resultado também sofreu mudanças em sua estrutura, com objetivo de tornar mais fácil seu entendimento.

O profissional de contabilidade precisa mudar sua postura em relação a nova legislação, com as novas mudanças, este profissional precisa diariamente estar buscando e preparando novas informações que possam auxiliar na tomada de decisão por parte dos administradores, o profissional acostumado apenas trabalhar para o fisco e a guardar livros, provavelmente terá problemas para desempenhar sua função. Um dos objetivos principais da nova legislação é separar a contabilidade fiscal da societária, portanto o novo perfil do profissional contábil é ser atuante e disposto a enfrentar novos desafios, ter uma maior capacidade de julgamento na aplicação das novas regras, participar ativamente do processo de decisão das empresas, preparando e elaborando demonstrações que divulguem a real situação da empresa. Com isso a profissão contábil passara a ser mais valorizada pelo fato dos administradores não verem mais na figura do contador apenas um guarda livros e que está na empresa somente para calcular impostos, mas sim como um profissional que esta ali participando ativamente de todo processo.

Diante do exposto acima, espera-se que este estudo estimule novas discussões e análises sobre as modificações que a Contabilidade brasileira está



passando, e sobre o novo papel que profissional contador precisa desempenhar conforme demonstrado neste trabalho.

## REFERENCIAS

ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BENEDETTI, Roberto. **Contabilidade Técnica e Prática**. São Paulo: Scipione, 1999.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em 16.08.2009 às 22:15.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em 15/08/2009 às 20:00.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir

da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37)> Acesso em 16/09/2009 às 22:49.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Instrução CVM Nº 539, de 14 de março de 2008.** Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 30.08.2009.

**Nota explicativa à Instrução CVM Nº 469, de 2 de maio de 2008.** Ref. Instrução CVM nº 469, de 02 de maio de 2008 que dispõe sobre a aplicação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e altera as Instruções CVM nº 247, de 27 de março de 1996 e 331, de 4 de abril de 2000. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 30.08.2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento Conceitual Básico.** Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 30.08.2009.

DIAS, Adriana Marques; CALDARELLI, Carlos Alberto. **Lei 11638: uma revolução na contabilidade das empresas.** São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2008.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; FREZATTI, Fábio; CRUZ, Ana Paula Capuano da; COSTA, Flaviano. **Uma Visão Institucional do Subjetivismo Responsável na Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Análise Crítico-Reflexiva Sobre os Inibidores à Convergência no Brasil.** UFPR: 2008.

FAVERO, Hamilton Luiz; LONARDONI, Mário; SOUZA, Clóvis de; TAKAKURA, Massakazu. **Contabilidade: teoria e prática.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Ricardo J. **Comentários às Mudanças Contábeis na Lei nº 6.404/76-MP nº 449/08.** Disponível em <[http://editoraferreira.com.br/publicue/media/toq97\\_ricardo-ferreira.pdf](http://editoraferreira.com.br/publicue/media/toq97_ricardo-ferreira.pdf)>. Acesso em 14/08/09.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade na Lei nº 6.404/76.** Rio de Janeiro: Brasil-América, 2001.

FREITAS, Maria Ester de. Contexto Social e Imaginário Organizacional Moderno. **RAE – Revista de Administração de Empresas.** São Paulo, v. 40, n. 2, p. 6 – 15, Abr./Jun. 2000.

GIROTTTO, Maristela. A Migração das Normas Contábeis Brasileiras para o Padrão Internacional: especialistas analisam o processo. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília: n.175, p.7-23, jan./fev. 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRED, Michael F.. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1.999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades / FIECAFI**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades / FIECAFI**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades / FIECAFI - SUPLEMENTO**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Sergio Bispo de. **RTT e FCONT: Impactos da lei 11.638/07 e 11.941/09**. Disponível em <<http://www.netlegis.com.br/index.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=2037>>. Acesso em 16/08/09 às 22:05.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: uma introdução à prática contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, Edison Arisa. A Migração das Normas Contábeis Brasileiras para o Padrão Internacional: especialistas analisam o processo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: n.175, p.7-23, jan./fev. 2009.

REIS, Arnaldo; MARION, José Carlos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Considerações sobre as mudanças nas demonstrações financeiras – LEI 11.638/07**. Disponível em <<http://www.marion.pro.br>>. Acesso em 24.08.09.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1.999.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNADES, Luciane Alves; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Teoria da Contabilidade: Introdutória, intermediária e avançada**. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

COOPER, Donald R. e SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. Ed Porto Alegre: Bookman, 2003.

## **ANEXOS**